



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 8 de junho de 2017¹

Processo C-246/16

Enzo Di Maura
contra
Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Siracusa

(pedido de decisão prejudicial apresentado pela Commissione tributaria provinciale di Siracusa
[Comissão Tributária da Província de Siracusa, Itália])

«Pedido de decisão prejudicial — Legislação em matéria de IVA — Restrição do direito à redução do valor tributável em caso de falta de pagamento da contratante (artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE ou artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE) — Margem de apreciação dos Estados-Membros — Caráter proporcionado do período de pré-financiamento pelo empresário»

I. Introdução

1. Nas transações económicas sucede por vezes que um cliente não pague atempadamente as suas faturas, ou não as pague de todo. Em si mesma, esta situação é desde logo desagradável para uma empresa, em particular quando estes montantes em dívida alcançam um determinado volume. A situação torna-se particularmente desagradável quando, além de não serem pagas, ainda são devidos impostos pelos montantes dessas faturas, que deviam ser suportados pelos clientes.
2. Subjacente a esta questão é o facto de, em matéria de IVA, o Estado cobrar imediatamente o «seu» imposto à empresa, apesar de a pessoa que deve suportar a carga fiscal (o destinatário da prestação) ainda não o ter pago à empresa. Isso significa que até que a sua fatura seja paga a empresa está obrigada a pré-financiar o IVA, concedendo assim ao Estado um empréstimo sem juros. No presente caso está em causa uma fatura de 2004 que ainda não foi paga.
3. Neste sentido, todos os Estados-Membros preveem uma correspondente correção da dívida já contraída pela empresa em matéria de IVA. No entanto, em Itália até ao momento tal apenas era possível após a *conclusão de um processo de insolvência* do destinatário da prestação. Noutros Estados, a correção é possível após a *abertura do processo de insolvência*. Em ambos os casos as empresas só limitadamente podem exercer alguma influência. Neste sentido, podem passar vários anos até terminar a situação de pré-financiamento.

¹ Língua original: alemão.

4. No presente processo, procedente de Itália², e que constitui o segundo processo deste tipo, pede-se ao Tribunal de Justiça que aprecie uma das questões mais importantes em matéria de cobrança indireta de IVA num Estado de direito. Em suma, cabe ao Tribunal de Justiça pronunciar-se pela primeira vez³ sobre a questão de saber durante quanto tempo uma empresa privada pode ser obrigada pelo Estado-Membro, de forma proporcionada, a pré-financiar a suas expensas um imposto que, de um ponto de vista económico, não lhe compete suportar. Deve uma empresa esperar efetivamente dois, dez ou mais anos até lhe ser restituído o IVA já vencido e pago? Está uma empresa obrigada neste âmbito a instaurar um processo judicial porventura desprovido de sentido do ponto de vista económico para comprovar que um pagamento da contraprestação acordada, até ao momento não efetuado, não será *definitivamente* realizado?

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. O enquadramento jurídico de direito da União do presente caso é fornecido pelo 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 uniforme⁴ (a seguir «Sexta Diretiva»), aplicável ao período tributável controvertido. O conteúdo desta disposição é idêntico ao 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 acrescentado⁵ (a seguir «Diretiva IVA»), atualmente aplicável.

6. O artigo 90.º da Diretiva IVA (anterior artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva IVA) regula a alteração do valor tributável:

«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.»

2 O outro processo originário de Itália, o processo C-202/15 (H3g), está de momento informalmente suspenso, devido ao facto de o órgão jurisdicional de reenvio estar a considerar retirar a questão prejudicial na sequência da alteração do quadro legislativo. No processo C-404/16 o Tribunal de Justiça está igualmente a analisar uma questão semelhante.

3 Ao contrário do que sucede nos Acórdãos de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339); de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); de 26 de março de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201); de 3 de setembro de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131); e de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 JO 1997, L 145, p. 1.

5 JO 2006, L 347, p. 1.

B. Direito italiano

7. O artigo 26.º, n.º 2 (na sua versão em vigor à época dos factos) do Decreto do Presidente da República de 26 de outubro de 1972, n.º 633, «Instituição e regime do imposto sobre o valor acrescentado» (Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.º 633, «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto», a seguir «DPR»), regula o seguinte:

«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.»

8. O artigo 101.º, n.º 5, do Versão Codificada dos Impostos sobre os Rendimentos (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, a seguir, «TUIR»), por seu lado, contém a seguinte disposição:

«As perdas de ativos a que se refere o n.º 1 (...) e as perdas de créditos, que não as dedutíveis em conformidade com (...), são dedutíveis se resultarem de elementos certos e precisos e, em qualquer caso, no que respeita às perdas de créditos, se o devedor for objeto de processos falimentares ou tiver celebrado um acordo de reestruturação das dívidas homologado (...). Para efeitos do presente parágrafo, considera-se que o devedor é objeto de um processo falimentar a partir da data da sentença de declaração da falência ou do procedimento que ordena a liquidação administrativa coerciva ou (...).»

9. O órgão jurisdicional de reenvio referiu ainda que o artigo 26.º, n.º 1, do Decreto n.º 633/72 foi alterado pela Lei n.º 208 de 28 de novembro de 2015 no sentido de admitir expressamente a dedutibilidade do IVA em caso de falta de pagamento do preço, a partir da data da abertura do processo falimentar. No entanto, esta norma apenas se aplica à abertura de processos falimentares posteriores a 31 de dezembro de 2016.

III. Litígio no processo principal

10. Em 2004, E. Di Maura (a seguir «demandante») emitiu — após ter realizado uma entrega ou um serviço correspondente em 2004 — uma fatura por um montante tributável de EUR 35 000 que a sociedade destinatária da fatura — a Sertenko srl — não pagou, dado que foi declarada falida por sentença de 30 de novembro de 2004. Com base nessa sentença, o demandante procedeu em 31 de dezembro de 2004 a uma redução do valor tributável pelo mesmo montante, alterando a fatura inicialmente emitida e deduzindo os impostos correspondentes à alteração.

11. No entanto, a Agenzia delle Entrate (Administração Fiscal italiana) exigiu a liquidação *a posteriori* do imposto sobre o rendimento, do imposto regional sobre as atividades produtivas e do IVA, relativamente ao ano fiscal de 2004, e aplicou sanções. Na sua opinião, o artigo 26.º, n.º 2, do Decreto n.º 633/1972 só permite ao interessado recuperar o imposto pago antecipadamente ao erário público, através do mecanismo da redução em caso de falência do devedor, quando seja certa a insuficiência dos ativos disponíveis e, portanto, a irrecuperabilidade do seu crédito.

12. O demandante interpôs um recurso de anulação do aviso de liquidação para a Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comissão Tributária da Província de Siracusa, Itália). O demandante entende que artigo 26.º, n.º 2, do Decreto n.º 633/1972 deve ser interpretado no sentido de que, em caso de não pagamento de prestações, a redução da base tributável é possível logo que exista uma declaração de falência, tendo em conta que a duração habitual dos processos falimentares é bastante extensa. Além disso, o artigo 101.º, n.º 5, do TUIR isenta o credor do ónus da prova da irreversibilidade da perda, permitindo expressamente a dedutibilidade dos créditos sobre empresas objeto de processos falimentares a partir da data da abertura do processo.

13. No processo perante o tribunal fiscal, a Administração Fiscal adere às observações do recorrente no que respeita à dedução do imposto sobre o rendimento e do imposto regional sobre as atividades produtivas, nos termos do artigo 101.º, n.º 5, do TUIR, mas não no que respeita ao IVA. Na sua opinião, a não redução do IVA decorre dos trabalhos preparatórios do artigo 26.º do Decreto n.º 633/72. Tal significa que a condição de insucesso passou a referir-se ao processo falimentar.

14. A prova do insucesso dos processos falimentares só se verifica quando estiver concluída a distribuição do ativo e tiver expirado o prazo para as observações ao plano de distribuição ou, na falta de tal plano, quando tiver expirado o prazo para a impugnação da decisão de encerramento da falência. Esta interpretação da norma do artigo 26.º do Decreto n.º 633/1972 segue a prática da Administração Fiscal bem como a jurisprudência nacional.

15. A Comissão Tributária da Província de Siracusa decidiu suspender a instância e submeter um pedido de decisão prejudicial.

IV. Tramitação perante o Tribunal de Justiça

16. A Comissão Tributária da Província de Siracusa, onde está pendente o litígio, submeteu as seguintes questões ao Tribunal de Justiça:

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?

17. No processo no Tribunal de Justiça, a República Italiana, o Reino Unido e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas a respeito destas questões.

V. Apreciação jurídica

A. Quanto às duas questões prejudiciais

1. Questões gerais

18. Com as suas duas questões prejudiciais — que devem ser apreciadas em conjunto — o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber que requisitos devem estar cumpridos para que os Estados-Membros possam recorrer à possibilidade prevista no artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo da Sexta Diretiva (atual artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA) de derogarem o disposto no artigo 11.º, C, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva (atual artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA)⁶. Em termos concretos, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o direito da União permite ao legislador italiano fazer depender uma retificação da matéria coletável da necessidade de comprovar a interposição prévia de um processo falimentar infrutífero, mesmo que tal possa eventualmente prolongar-se por mais de uma década.

19. O artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA não estabelece em que condições se pode restringir o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Por conseguinte, a resposta à questão colocada *supra* apenas pode ser obtida com base nos princípios da legislação em matéria de IVA.

20. Neste sentido, irei começar por esclarecer o significado do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA (n.ºs 21 e segs.) e depois apreciar a exceção prevista no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA (n.ºs 32 e segs.) Neste âmbito será explicado por que razão a interpretação deve ser restritiva. No que se refere à limitação da possibilidade de retificação devem ser tidos particularmente em conta o princípio da neutralidade fiscal (v., a este respeito, os n.ºs 40 e segs.), a posição da empresa na legislação em matéria de IVA e os seus direitos fundamentais (v., a este respeito, os n.ºs 45 e segs.) De seguida, irei expor os critérios para uma apreciação proporcional do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA (v., a este respeito, os n.ºs 53 e segs.)

2. Significado do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA

21. Em relação ao ponto de partida existe unanimidade entre as partes — apesar das observações do Reino Unido e da República Italiana. O IVA deve ser pago pelo empresário na qualidade de devedor do imposto. No entanto, de acordo com a jurisprudência consagrada do Tribunal de Justiça, o IVA é um imposto indireto sobre o consumo que deve ser suportado pelo consumidor final⁷, agindo a empresa sujeita ao imposto «apenas» como cobradora de impostos por conta do Estado⁸.

22. Enquanto imposto geral sobre o consumo, o IVA visa tributar a capacidade económica do consumidor, que se manifesta num *gasto patrimonial* para obter um benefício consumível⁹. Isso resulta evidente na formulação do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA («a título oneroso»), na regulamentação do artigo 65.º da Diretiva IVA (exigibilidade do imposto de acordo com o montante recebido) e em particular no regime do artigo 73.º da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o prestador *tenha recebido*.

⁶ Na medida em que o artigo 11.º, C, n.º 1, da Sexta Diretiva e o artigo 90.º da Diretiva IVA, bem como as outras disposições pertinentes no presente processo, apresentam um conteúdo idêntico, as últimas são mais fáceis de citar, por razões de simplificação estas serão referidas a partir de agora.

⁷ Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19); e de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34); Despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ainda não publicado, EU:C:2011:825, n.º 21).

⁸ Acórdãos de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25), e de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21).

⁹ V., a título de exemplo, o Acórdão de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.ºs 20 e 23), e de 11 de outubro de 2007, KÖGÄZ e o. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 37 — «a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça»).

23. Consequentemente, o Tribunal de Justiça¹⁰ já por diversas vezes concluiu expressamente que «a matéria coletável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contrapartida efetivamente paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai sobre esse consumidor». Caso o consumidor final não pague à empresa, esta também não deve *materialmente* qualquer IVA. O facto gerador do IVA não assume relevância, na medida em que o empresário acabou por não efetuar qualquer entrega ou prestação de serviço *a título oneroso* na aceção do artigo 2.º da Diretiva IVA.

24. Nos termos do artigo 63.º da Diretiva IVA, o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços. Não é, no entanto, decisivo que o destinatário também tenha pago a contraprestação. Esta técnica da exigibilidade do imposto baseia-se manifestamente na presunção de que em regra a contraprestação acordada será também paga atempadamente após uma entrega ou outro tipo de prestação.

25. Se, no entanto, o direito substantivo apenas tributar o *gasto real* do destinatário dos bens ou serviços, mas a técnica de tributação se basear no *gasto acordado*, será necessário conciliar de algum modo estes dois sistemas. Tal é garantido pelo artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que estabelece que a dívida tributária inicial da empresa prestadora deve ser corrigida de forma correspondente.

26. Neste sentido corresponde à jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA constitui a expressão de um *princípio fundamental da Diretiva IVA*, nos termos do qual a matéria coletável é constituída pela contrapartida efetivamente recebida, que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo¹¹.

27. O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA representa assim o contraponto necessário à técnica tributária consagrada no artigo 63.º da Diretiva IVA¹², vinculando os Estados-Membros a uma redução correspondente da matéria tributável¹³.

28. Consequentemente, no seu Acórdão Goldsmiths o Tribunal de Justiça concluiu que uma derrogação deste princípio fundamental estabelecido no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser justificada por forma a que as medidas adotadas pelos Estados-Membros com base no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA não perturbem o objetivo de harmonização fiscal¹⁴.

29. No entanto, no Acórdão Almos Agrárkölkereskedelmi o Tribunal de Justiça concluiu que os sujeitos passivos não podem invocar, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, um direito à redução do valor tributável do IVA nos casos de não pagamento do preço se o Estado-Membro em causa tiver decidido aplicar a derrogação prevista no n.º 2 do mesmo artigo¹⁵.

10 Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19); de forma semelhante também os Acórdãos de 15 de outubro de 2002, Comissão/Alemanha (C-427/98, EU:C:2002:581, n.º 30); e de 16 de janeiro de 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, n.º 19); Conclusões do advogado-geral P. Léger no processo MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, n.º 69).

11 Acórdãos de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 15); de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 27); de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 22); de 3 de setembro de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, n.º 37); e de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 35).

12 Os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA têm a mesma função, constituindo o contraponto à dedução do IVA nos termos do princípio da exigibilidade imediata do imposto com base no valor acordado, de acordo com o disposto nos artigos 168.º e 178.º da Diretiva, e que corrigem uma dedução demasiado elevada do imposto suportado. Em particular o artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva permite garantir que a dedução do imposto acabe por corresponder à carga efetiva do IVA. O destinatário da prestação, que não está sujeito ao IVA devido ao facto de não ter efetuado o pagamento, também não deve ser isento de uma carga (fictícia) por via de uma dedução.

13 Neste sentido também, expressamente, o Acórdão de 3 de setembro de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, n.º 31); e de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 26).

14 Acórdão de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 18).

15 Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 23).

30. Os argumentos do Reino Unido e da República Italiana baseiam-se, no essencial, nestas considerações. Caso se confirme que a retificação pode ser excluída na totalidade, uma retificação que apenas se verifica após o termo de um processo falimentar que dura vários anos será ainda mais admissível, tal como observa o Reino Unido. Não é, no entanto, possível concluir que o Tribunal de Justiça, com o seu Acórdão no processo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, tenha efetivamente pretendido afastar-se do seu Acórdão no processo *Goldsmiths* — que na minha opinião é o entendimento correto.

31. Cumpre, por conseguinte, determinar se o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA concede efetivamente aos Estados-Membros a total liberdade de derrogar ilimitadamente o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, ou se as derrogações devem ser justificadas.

3. A derrogação estabelecida no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA

a) Questões gerais

32. De acordo com a sua letra, o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros derrogarem o disposto no n.º 1 em caso de não pagamento total ou parcial. Os Estados-Membros podem, deste modo, prever uma exceção ao princípio da retificação. Nos termos da jurisprudência consagrada do Tribunal de Justiça, as exceções devem ser objeto de interpretação estrita¹⁶.

33. Mesmo que o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA permita que os Estados-Membros divirjam da redução do valor tributável prevista no artigo 1.º em caso de não pagamento total ou parcial, por esse mesmo motivo esta formulação não permite — ao contrário do que entendem o Reino Unido e a República Italiana — desde logo uma exclusão completa da possibilidade de retificação.

34. Isto porque uma exclusão completa da possibilidade de retificação é diferente de uma derrogação de uma possibilidade de retificação imediata e seria contrária ao princípio do imposto sobre o consumo acima referido e transposto pelo artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Uma exclusão total não constitui igualmente uma *interpretação estrita* do conceito de «derrogar».

b) O sentido e a finalidade da derrogação prevista no n.º 2

35. Também o sentido e a finalidade da derrogação prevista no n.º 2 se opõem à ideia de permitir a exclusão da possibilidade de retificação em caso de não pagamento total ou parcial. O teor do n.º 2 apenas permite supor qual terá sido o motivo para esta possibilidade de derrogação. Ao contrário dos casos de anulação, rescisão, resolução ou redução do preço depois de efetuada a operação, não abrangidos pelo n.º 2, o não pagamento total ou parcial é apenas *mais incerto*¹⁷.

36. Em particular, continua a manter-se o direito ao pagamento (ou seja, um crédito), pelo que os pagamentos posteriores não são excluídos. Por conseguinte, faz sentido que os Estados-Membros possam combater esta incerteza com o recurso a normas que derroguem o disposto no n.º 1. Mas baseando-se nesta consideração, a faculdade de derrogação dos Estados-Membros apenas se estende à referida incerteza, mas não à questão de saber se se deve efetuar uma retificação. Neste sentido, também este elemento impede uma exclusão da possibilidade de retificação por parte de um Estado-Membro — ao contrário do entendimento da República Italiana.

¹⁶ Tal apenas se aplica caso se respeite a finalidade da exceção. V., neste sentido, a jurisprudência entretanto consagrada do Tribunal de Justiça no âmbito da legislação em matéria de IVA — v. os Acórdãos de 21 de março de 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 23); de 14 de junho de 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 16); de 20 de julho de 2002, *Comissão/Alemanha* (C-287/00, EU:C:2002:388, n.º 47); e as minhas Conclusões no processo *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2016:991, n.º 41). No fundo, com estas formulações o Tribunal de Justiça não exige uma interpretação estrita, mas sim precisa, das situações de exceção.

¹⁷ Pertinente a este respeito, o Acórdão de 15 de maio de 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 25).

37. Não concordo com o argumento da Comissão de que as derrogações nos termos do n.º 2 podem ser justificadas para evitar abusos. Por um lado, o legislador previu uma possibilidade deste tipo no artigo 273.º e não no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA. Por outro, as medidas que os Estados-Membros podem adotar nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA de forma a garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a evasão fiscal não podem ir para além do necessário para alcançar os referidos objetivos nem ser contrárias ao princípio da neutralidade do IVA¹⁸. A instituição de um sistema de responsabilidade objetiva do prestador de serviços até uma determinada data de referência (neste caso, a conclusão do processo falimentar) ultrapassaria aquilo que é necessário para preservar os direitos da Administração Fiscal¹⁹.

38. Em particular não é claro de que forma a restrição da correção da dívida fiscal até à ocorrência de um determinado facto deva ser adequada a combater um caso de fraude em matéria de IVA. Se a correção representa efetivamente 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 passivo²⁰, o elemento decisivo é apenas o não pagamento da contraprestação.

39. Se na realidade não se tratar de um não pagamento, mas de uma entrega gratuita ou de outra prestação a título gratuito, esta é equiparada na legislação do IVA a uma prestação de serviço efetuada a título oneroso nos termos do artigo 16.º ou do artigo 26.º da Diretiva IVA. Esta delimitação pode, e deve ser, sempre realizada pela Administração Fiscal. Deste modo, torna-se efetivamente impossível que se verifique um abuso por parte da empresa prestadora. Neste sentido, apenas seria concebível um abuso por parte do destinatário da prestação que não procedeu ao pagamento quando este, apesar do não pagamento, invoca a dedução do imposto pago a montante. O artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva IVA impede, no entanto, este tipo de abuso concebível, na medida em que esta disposição permite a regularização da dedução do imposto pago a montante no caso de uma empresa que não está sujeita ao IVA devido à falta de pagamento.

c) O princípio da neutralidade na legislação do IVA

40. Além disso, o princípio da neutralidade fiscal deve também ser tido em consideração na interpretação do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA. O princípio da neutralidade constitui um princípio fundamental do IVA que resulta da sua natureza de imposto sobre o consumo²¹ e abrange duas afirmações principais.

41. Por um lado, o referido princípio opõe-se a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA²². Tal assume relevância no contexto das derrogações à tributação da contraprestação acordada, previstas na própria Diretiva IVA (v., a este respeito, *infra*, os n.ºs 56 e 57).

18 V., por todos, Acórdão de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 62 e a jurisprudência referida).

19 Acórdãos de 6 de dezembro de 2012, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 42), e de 21 de junho de 2012, *Mahagében* (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 48).

20 Acórdãos de 3 de julho de 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339 n.º 15); de 26 de janeiro de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40 n.º 27); de 15 de maio de 2014, *Almos Agrárkúkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 22); de 3 de setembro de 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, n.º 37); e de 2 de julho de 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 35).

21 No Acórdão de 13 de março de 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 43), o Tribunal de Justiça refere-se a um princípio de interpretação.

22 Acórdãos de 7 de setembro de 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, n.º 20); de 16 de outubro de 2008, *Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, n.º 30); e de 11 de junho de 1998, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276, n.º 22).

42. Por outro, o princípio da neutralidade visa libertar por princípio o empresário, enquanto cobrador de impostos por conta do Estado, do ónus final do IVA²³, desde que a própria atividade empresarial se destine à realização de operações (por princípio) sujeitas a imposto²⁴.

43. No entanto, se a empresa que realiza a prestação estiver obrigada, por razões de técnica fiscal, a pagar durante anos IVA que não conseguiu recuperar, este pré-financiamento onera significativamente a empresa. Neste caso, já não se pode falar de uma neutralidade completa do IVA²⁵.

44. Também o princípio da neutralidade exige, por conseguinte, uma possibilidade de retificação em caso de não pagamento da contraprestação. Neste sentido, também no que se refere ao princípio da neutralidade, a possibilidade de não aplicação prevista no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA deve ser *objeto de interpretação estrita* e tem — tal como o Tribunal de Justiça referiu no Acórdão Goldsmiths²⁶ — de ser justificada.

d) Os direitos fundamentais do empresário na legislação em matéria de IVA

45. Além disso, deve também ser tido em consideração que os particulares (ou seja, a maior parte dos sujeitos passivos do IVA) também são titulares de direitos fundamentais enquanto devedores de impostos. A obrigação a cargo de um particular de recolher um imposto de terceiros (os destinatários da prestação) a favor do Estado, em substituição da Administração Fiscal, configura uma ingerência nos seus direitos fundamentais, tal como estão consagrados na Carta dos Direitos Fundamentais.

46. O pré-financiamento do IVA afeta a liberdade profissional, a liberdade de empresa e o direito fundamental de propriedade (artigos 15.º, 16.º e 17.º da Carta). Mesmo antes da entrada em vigor da Carta, o Tribunal de Justiça já protegia da mesma forma a liberdade profissional e a liberdade de exercício do comércio enquanto princípios gerais de direito²⁷. Além disso, pode igualmente considerar-se a possibilidade de uma desigualdade de tratamento nos termos do artigo 20.º da Carta em relação a empresas em relação às quais o imposto apenas se torna exigível, nos termos do artigo 66.º, alínea b), da Diretiva IVA, no momento em que se recebe o pagamento pela contraprestação (a denominada regra da tributação do pagamento efetivo).

47. Qualquer restrição destes direitos e liberdades reconhecidos deve ser proporcionada — aplicando-se esta regra também ao período anterior à vigência do artigo 52.º, n.º 1, da Carta. Por conseguinte, importa começar por analisar durante quanto tempo a ingerência sob forma de um pré-financiamento (recolha e pagamento de impostos de terceiros sem recebimento do montante em dinheiro de quem deve suportar a carga fiscal) pode ser considerada proporcionada. A Comissão expressa a este respeito também dúvidas justificadas quanto à duração de um processo falimentar em Itália.

23 Acórdãos de 13 de março de 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 25), e de 1 de abril de 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

24 Acórdãos de 13 de março de 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41); de 21 de abril de 2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 57); de 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51); e as minhas Conclusões no processo *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:185, n.º 25).

25 Também o Acórdão de 24 de outubro de 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 23).

26 Acórdão de 3 de julho de 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 18).

27 Acórdão de 14 de maio de 1974, *Nold/Comissão* (4/73, EU:C:1974:51, n.º 14).

48. O princípio da proporcionalidade, que constitui um dos princípios gerais do direito da União, exige a respeito da ação do Estado que uma medida restritiva seja «adaptada, necessária e proporcionada ao objetivo por ela prosseguido»^{28 29}.

49. A cobrança de impostos junto do empresário *antes* do recebimento da contraprestação não é necessária para concretizar o objetivo legislativo. Este consiste em tributar o consumidor quando o mesmo é o destinatário de uma entrega ou outro tipo de prestação efetuada *a título oneroso* (artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA). O meio menos restritivo e mais simples, e igualmente eficaz, consiste na tributação das contraprestações efetivamente recebidas.

50. O princípio da proporcionalidade impõe, além disso, que não se possa exigir mais de uma empresa enquanto «cobrador de impostos por conta do Estado» do que a mesma pode efetivamente pagar. No entanto, a sua capacidade (económica) está por princípio limitada — no caso de um imposto de consumo indireto — àquilo que o mesmo conseguiu cobrar junto daquele a quem compete efetivamente suportar a carga fiscal. Está assim obrigado a pré-financiar com base no seu próprio património tudo aquilo que o mesmo não conseguiu cobrar. O IVA não visa, no entanto, tributar o património dos sujeitos passivos.

51. Neste sentido, considero imperativo que no caso de um imposto indireto a dívida fiscal se baseie na *obtenção deste montante por quem entrega ou presta o serviço*, na medida em que apenas este está objetivamente em condições de satisfazer a sua dívida fiscal e pagar este IVA (obtido). Uma tributação baseada unicamente na contraprestação acordada diverge desta situação e não seria proporcionada caso não existisse a regulamentação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

52. Também por este motivo o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA deve ser obrigatoriamente interpretado de forma restritiva. Os Estados-Membros podem derrogar uma retificação *imediata* prevista no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA no caso do não pagamento total ou parcial. No entanto, em conformidade com o Acórdão Goldsmiths³⁰ apenas o podem fazer de um modo proporcionado que tenha em consideração a natureza de imposto sobre o consumo do IVA, o princípio da neutralidade e os direitos fundamentais da empresa.

4. Justificação de uma derrogação na aceção do artigo 90.º, n.º 2

a) Interpretação autónoma dos factos em caso de retificação

53. A questão essencial não é, no entanto, se um Estado-Membro pode excluir uma retificação no caso de um não pagamento, pois atendendo às considerações precedentes não o pode fazer. Assume sobretudo relevância a questão de saber até quando uma derrogação da correção nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA ainda é *proporcionada*, ou inversamente, a partir de quando deve ser conferida ao sujeito passivo uma possibilidade de retificação nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA em caso de não pagamento total ou parcial.

28 Quanto à formulação, v. as minhas Conclusões no processo G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, n.º 98), que se baseiam nas resoluções do Conseil constitutionnel (Conselho Constitucional francês) n.º 2015-527 QPC de 22 de dezembro de 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, n.º 4 e 12) e n.º 2016-536 QPC de 19 de fevereiro de 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, n.º 3 e 10); no mesmo sentido, o Conseil d'État (Conselho de Estado francês), Acórdão n.º 317827 de 26 de outubro de 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); v., igualmente, o Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal alemão), BVerfGE 120, 274, 318 e 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, n.º 218).

29 V., por exemplo, o Acórdão de 4 de maio de 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, n.º 48 e a jurisprudência referida); no mesmo sentido na legislação em matéria de IVA: Acórdão de 2 de setembro de 2015, CGIL e INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, n.º 24); de 26 de abril de 2012, Comissão/Países Baixos (C-508/10, EU:C:2012:243, n.º 75); e de 26 de março de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, n.º 48 e segs.)

30 Acórdão de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

54. No presente caso, isto resume-se à questão de saber se o legislador italiano pode impedir uma retificação até que se determine (*de forma definitiva*) que o crédito é irrecuperável após a conclusão do processo falimentar (o que, em determinadas circunstâncias, pode durar mais de dez anos), ou se se deve desde logo prever uma retificação quando se pode concluir, *com toda a probabilidade*, que um pagamento não será efetuado (de forma atempada).

55. Trata-se de uma genuína questão de direito do IVA que deve ser analisada de forma independente de outros tipos de impostos ou mesmo considerações em matéria de contabilidade. Não é oportuna, do ponto de vista do IVA, uma aplicação por analogia do direito italiano em matéria de imposto sobre o rendimento. Por conseguinte, a disposição derogatória da legislação italiana em matéria de imposto sobre o rendimento não é relevante neste âmbito. No entanto, tanto a Administração Fiscal como também o sujeito passivo devem poder determinar com toda a certeza jurídica a partir de quando se deve proceder, o mais tardar, a uma retificação da dívida de IVA nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

b) Igualdade de tratamento de todas as empresas

56. Na interpretação do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA devem também ser tidos em consideração o artigo 66.º, alínea b) e os artigos 194.º e segs., em conexão com o princípio da igualdade de tratamento (atualmente também consagrado no artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais), o que exige uma retificação que possa ser *rapidamente* efetuada.

57. Nos termos do artigo 66.º, alínea b), da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever que, em relação a uma categoria de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível «no momento em que o pagamento é recebido» («regra da tributação do pagamento efetivo»). Pelo menos em determinados casos, os Estados-Membros recorreram a esta possibilidade. Devem ainda ser tidas em consideração as prestações em que a Diretiva IVA prevê ou permite a transferência da condição de sujeito passivo para o destinatário da prestação (artigos 194.º e segs. da Diretiva IVA). As empresas que realizam este tipo de operações — por exemplo, prestações de serviços a empresários estabelecidos no estrangeiro — não estão obrigadas a pré-financiar o IVA.

58. Uma empresa que está obrigada a apagar impostos durante um período prolongado no âmbito de aplicação da tributação da contraprestação acordada — ou seja, nos casos em que o imposto se torna exigível independentemente da receção do pagamento — teria uma desvantagem concorrencial evidente em relação a uma empresa no âmbito de aplicação da regra da tributação do pagamento efetivo, que apenas tem de pagar o imposto correspondente aos preços que cobrou. O mesmo se aplicaria a empresas que apenas efetuam operações no âmbito das quais a qualidade de sujeito passivo é transferida para o destinatário da prestação. Uma desvantagem concorrencial deste tipo apenas pode ser justificada quando o período de pré-financiamento não for demasiado prolongado.

c) A título comparativo: a retificação nos casos em que não foi efetuada a prestação

59. A favor de uma possibilidade de retificação atempada em caso de falta de pagamento da contraprestação deve também ser apontada a comparação com a possibilidade de retificação da dívida fiscal nos casos de ausência total da prestação e da contraprestação. Neste âmbito, resulta da jurisprudência³¹ que a dívida fiscal decorrente de uma fatura incorreta (artigo 203.º da Diretiva IVA) pode ser corrigida caso a fatura apresente uma prestação a título oneroso que não foi efetivamente realizada.

³¹ Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.ºs 58 e segs.)

60. O facto de dívida fiscal ser da responsabilidade do emitente da fatura em virtude de um mero risco de perda de receitas fiscais devido à emissão da fatura incorreta foi considerada compatível com o sistema do IVA pelo Tribunal de Justiça apenas quando existe a *possibilidade de corrigir esta responsabilidade pelo risco*³², o que beneficia mesmo o emitente de uma fatura que atue de má-fé, desde que o risco de diminuição das receitas fiscais tenha sido eliminado³³.

61. O mesmo deve valer, por maioria de razão, quando existe uma fatura correta, mas a prestação efetuada não foi paga e também não se verifica um risco de diminuição das receitas fiscais. Este tipo de risco está excluído no presente caso, por um lado, enquanto a pessoa que deveria em regra suportar a carga fiscal ainda não tiver pago, pelo que materialmente ainda não é devido IVA (v. o n.º 23). Por outro lado, é de excluir um risco relacionado com uma dedução indevida do imposto pago a montante pelo destinatário da prestação que não efetuou o pagamento devido ao facto de, nos termos do artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, os Estados-Membros lhe poderem impor a regularização da dedução.

d) Derrogações nos termos do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA

62. Por conseguinte, falta «apenas» esclarecer os requisitos concretos das derrogações admissíveis nos termos do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA. No Acórdão Goldsmiths³⁴, o Tribunal de Justiça referiu a necessidade de uma justificação, mas não apresentou a este respeito quaisquer indicações concretas.

63. O artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA apenas prevê derrogações à redução do valor tributável nos termos do n.º 1 para ter em consideração a insegurança relacionada com o não pagamento «definitivo» (v., a este respeito, os n.ºs 35 e segs.) Esta insegurança em casos de não pagamento total ou parcial pode, no entanto, também ser tida em conta mediante o aumento posterior do valor tributável quando o pagamento ainda é efetuado posteriormente.

64. Caso posteriormente (por exemplo, durante ou após a conclusão do processo falimentar) ainda se verifique um pagamento a favor da empresa, a dívida fiscal pode voltar a ser aumentada. Esta situação decorre desde logo do artigo 73.º da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável compreende tudo o que o destinatário da prestação pague em relação a estas operações. O mesmo se aplica a uma regularização correspondente da dedução do imposto pago a montante nos termos do artigo 185.º da Diretiva IVA.

65. A redução do valor tributável sob reserva de um aumento caso venha a ocorrer um pagamento constitui um meio menos restritivo e igualmente adequado para uma correta tributação do consumidor final em comparação com a obrigação de pré-financiamento imposta ao cobrador de impostos, que pode durar vários anos³⁵, até à abertura ou mesmo à conclusão de um processo falimentar.

32 Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.ºs 57 e segs.)

33 Acórdão de 19 de setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.ºs 60 e 63); confirmado pelos Acórdãos de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 35); e de 6 de novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, n.º 50).

34 Acórdão de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, n.º 18).

35 Nunca se exigiria de um funcionário da Administração Fiscal que o mesmo começasse por pré-financiar, com os seus próprios recursos, a dívida fiscal dos sujeitos passivos em nome do qual o imposto é liquidado.

66. Neste sentido, nem o teor nem o sentido e a finalidade do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA permitem uma interpretação nos termos da qual se poderia excluir uma regularização até se poder concluir com certeza quase absoluta de que o pagamento já não será efetuado — ou seja, apenas após a abertura ou a conclusão do processo falimentar. Ao contrário do entendimento da Comissão e aparentemente também do Reino Unido, na legislação do IVA não é tida em consideração uma diferenciação entre créditos, cujo não pagamento está definitivamente certo, e os créditos em que tal não sucede.

67. Esta situação está relacionada com o facto de não existir uma impossibilidade definitiva de pagamento, no sentido da legislação do IVA, o que é desde logo excluído pela redação do artigo 73.º da Diretiva IVA. Nos termos do referido artigo, o valor tributável também compreende *pagamentos de um terceiro*, pelo que é independente da solvência ou da existência de um devedor³⁶. Além disso, a legislação de IVA não se baseia na existência de um crédito exequível, como demonstra a tributação do pagamento de gorjetas³⁷, de pagamentos excessivos não intencionais ou do pagamento de uma obrigação natural³⁸.

68. Mesmo após a conclusão do processo falimentar — que parece ser considerado pela Comissão como uma situação de incumprimento definitivo — não é, aliás, de excluir que um terceiro (de forma consciente ou não intencional) ainda efetue pagamentos à empresa prestadora do serviço, o que geraria uma dívida correspondente em matéria de IVA. Esta situação também comprova que, de uma perspetiva do direito do IVA, não é possível existir uma segurança definitiva de que o pagamento já não se verificará. Apenas existe sempre uma *certa probabilidade*, que aumenta sobretudo à medida que o não pagamento se prolonga no tempo.

69. No que diz respeito aos direitos fundamentais da empresa, ao princípio da proporcionalidade e ao princípio da neutralidade, entendo que não se deve considerar admissível o pré-financiamento do IVA que se prolongue por *períodos de vários anos*. Decisivo é apenas que crédito não seja exequível durante um período prolongado. A inexecutabilidade pode também resultar de uma recusa de pagamento séria e definitiva por parte do devedor. Se, por exemplo, o devedor contestar vigorosamente a existência do crédito ou o seu valor, existe uma elevada probabilidade de o crédito não ser exequível durante um período prolongado, ou não ser totalmente exequível.

70. Por outro lado, no caso de uma cobrança de impostos indireta o Estado está sempre dependente do empresário para «cobrar» o IVA. Este pode, de certa forma, influenciar o risco de não pagamento através da escolha da contraparte ou através do estabelecimento de um pagamento antecipado. Além disso, a dívida fiscal da empresa em relação ao Estado não pode depender da qualidade (a apreciar subjetivamente) da impugnação do devedor, mas apenas de *critérios objetivos*. Em última instância, este tipo de critérios apenas podem ser constituídos por medidas que estão ao alcance do sujeito passivo e que lhe podem ser exigidas.

71. A questão de saber que medidas podem ser exigidas razoavelmente de uma empresa em cada Estado-Membro, antes de a mesma poder regularizar a sua dívida fiscal devido ao não pagamento da contraprestação, depende das circunstâncias concretas de cada país e não pode ser prevista em abstrato pelo Tribunal de Justiça. Pelo contrário, o órgão jurisdicional de reenvio deve apreciar, em cada caso, as derrogações da obrigação de regularização previstas no direito nacional no âmbito de uma ponderação global, ou aplicá-las em conformidade com a Diretiva. O Tribunal de Justiça pode, porém, fornecer pontos de referência a este respeito ao órgão jurisdicional de reenvio.

³⁶ Neste sentido, já se verificaram situações em que um banco liquidou os créditos dos operários cuja entidade adjudicante faliu, de forma a minimizar mais danos para a sua imagem — v. a sentença do Bundesfinanzhof (Alemanha) de 19 de outubro de 2001 — V R 75/98, UR 2002, 217.

³⁷ Acórdão de 29 de março de 2001, Comissão/França (C-404/99, EU:C:2001:192, n.ºs 40 e segs.)

³⁸ Acórdão de 17 de setembro de 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, n.ºs 21 e segs.)

72. Neste sentido, é conforme ao princípio da proporcionalidade que o Estado-Membro exija determinadas provas de uma provável duração prolongada do não pagamento. A abertura de um processo falimentar constituiria uma prova deste tipo. No entanto, o não pagamento a ter em consideração nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA pode também verificar-se muito antes, por exemplo, em caso de impugnação do crédito no âmbito de um processo judicial de execução. Seria também conforme ao princípio da proporcionalidade se se optasse por estabelecer um prazo razoável de não pagamento (por exemplo, seis meses após o envio da fatura) a partir do qual se pode partir do princípio de um não pagamento na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

73. A questão de saber se pode ser exigido ao sujeito passivo que inicie um processo judicial de execução depende em especial dos custos associados ao mesmo. A obrigação de cobrança judicial de créditos eventualmente de escasso valor por conta do Estado associada a *despesas significativas* por princípio não é compatível nem com o princípio da neutralidade nem com o princípio da proporcionalidade. Tal como a Comissão refere corretamente, esta situação diz sobretudo (mas não só) respeito a créditos de valor menos elevado. Neste caso, a possibilidade de cessão destes créditos ao Estado seria o meio mais proporcionado.

74. Pelo contrário, o recurso a um processo de execução simplificado e com custos reduzidos sob forma de um procedimento de injunção de pagamento antes da regularização do valor tributável parece ser, em geral, proporcionado. Isto pelo menos em princípio, se não existirem indícios de que esse processo será infrutífero ou antieconómico. Mas, tendo em conta a sua duração e o facto de o sujeito passivo ter pouca ou nenhuma influência sobre o mesmo, a exigência de conclusão de um processo falimentar é desproporcionada.

B. Conclusão

75. Em suma, o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros terem em consideração as especificidades da incerteza relacionada com o não pagamento, em cujo âmbito só em determinadas circunstâncias (como por exemplo o decurso de um prazo ou após terem sido tomadas determinadas medidas infrutíferas por parte do sujeito passivo) se pode pressupor um não pagamento suficientemente certo e de longa duração. Não pode, no entanto, ser tida como aceitável uma exclusão da regularização do valor tributável.

76. Os direitos fundamentais do sujeito passivo, o princípio da proporcionalidade, a natureza do IVA e em particular o princípio da neutralidade opõem-se a uma restrição da regularização do valor tributável que fique dependente de factos — como por exemplo a conclusão ou a abertura de um processo falimentar — que não podem ser influenciados de forma autónoma pelo sujeito passivo.

VI. Proposta de decisão

77. Neste sentido, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo, e em conjunto, às duas questões prejudiciais submetidas pela Comissão Tributária da Província de Siracusa (Itália):

O artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva IVA não permite uma restrição desproporcionada da possibilidade de retificação do valor tributável. No entanto, permite aos Estados-Membros ter em consideração as especificidades da incerteza do não pagamento, impondo ao sujeito passivo determinadas medidas razoáveis que lhe sejam exigíveis. A exigência da conclusão do processo falimentar relativo ao destinatário da prestação constitui, no entanto, uma restrição desproporcionada.