



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

22 de fevereiro de 2018*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 184.º e 185.º — Regularização da dedução do imposto pago a montante — Alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação da dedução — Conceito de “operações total ou parcialmente por pagar” — Incidência de uma decisão de homologação de concordata com força de caso julgado»

No processo C-396/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Supremo Tribunal da República da Eslovénia), por decisão de 5 de julho de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 15 de julho de 2016, no processo

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., em situação de insolvência,

contra

Republika Slovenija,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (relator), S. Rodin e E. Regan, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., em situação de insolvência, por V. Bajuk, odvetnik, e J. Češnovar, odvetnica,
- em representação do Governo esloveno, por B. Jovin Hrastnik, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Zebre, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de outubro de 2017,

* Língua do processo: esloveno.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 184.º a 186.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (a seguir «T-2»), sociedade em situação de insolvência, à Republika Slovenija (República da Eslovénia), representada pelo Ministrstvo za finance (Ministério das Finanças, Eslovénia), a respeito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no montante de 7 362 080,27 euros, reclamado relativamente ao período de 1 a 29 de fevereiro de 2012.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 90.º da Diretiva IVA dispõe:
 - «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 derogar o disposto no n.º 1.»
- 4 O artigo 184.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»
- 5 O artigo 185.º da referida diretiva prevê:
 - «1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.
 2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»
- 6 O artigo 186.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

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

Direito esloveno

- 7 O artigo 39.º do Zakon o davku na dodano vrednost (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) (Uradni list RS n.º 13/11, a seguir «ZDDV-1») prevê, nos seus n.ºs 3 e 4:

«3) O sujeito passivo pode também regularizar (reduzir) o montante do IVA declarado quando ainda não tiver sido pago ou só tiver sido pago parcialmente, com base numa decisão judicial transitada em julgado de homologação de um processo de insolvência findo ou de um processo de concordata preventiva findo. Pode atuar do mesmo modo o sujeito passivo que obtenha uma decisão judicial transitada em julgado sobre a suspensão do procedimento de execução ou outro documento de onde decorra que, no termo do procedimento executivo, não foi pago ou não foi integralmente pago ou o sujeito passivo que não foi pago ou integralmente pago porque o nome do devedor foi eliminado do registo comercial ou de outros registos ou documentos pertinentes. Se o sujeito passivo obteve mais tarde um pagamento total ou parcial em troca do seu fornecimento de bens ou serviços, relativamente ao qual regularizou o imposto, em conformidade com o presente parágrafo, deve pagar o IVA sobre o montante recebido.

4) Sem prejuízo do disposto no número anterior, o sujeito passivo pode regularizar (reduzir) o IVA a pagar que não corresponda a todos os créditos reconhecidos, por ele declarados no processo de concordata preventiva ou de insolvência.»

- 8 O artigo 68.º do ZDDV-1, com a epígrafe «Regularização da dedução do IVA», dispõe:

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

2) O sujeito passivo deve efetuar a regularização quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, como no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

3) Em derrogação ao n.º 2 deste artigo, o sujeito passivo não regulariza a dedução inicial no caso de destruição ou perda devidamente comprovadas, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras a que se refere o artigo 7.º da presente lei.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 9 Por Decisão de 28 de novembro de 2011, o Okrožno sodišče v Mariboru (Tribunal Regional de Maribor, Eslovénia) homologou uma concordata, nos termos da qual a T-2, empresa eslovena do setor das comunicações eletrónicas, fica apenas obrigada ao pagamento das suas dívidas até ao montante de 44% das mesmas e no prazo de nove anos. Esta decisão transitou em julgado em 24 de fevereiro de 2012.
- 10 Nesta base, o Davčni urad Ljubljana (Direção dos Impostos de Ljubljana, Eslovénia) considerou que a T-2 deveria proceder a uma regularização das deduções de IVA efetuadas, em conformidade com o disposto no artigo 68.º do ZDDV-1, e, por Decisão de 27 de maio de 2013, solicitou à T-2 o pagamento do montante de 7 362 080,27 euros a título de IVA, relativamente ao período entre 1 e 29 de fevereiro de 2012.
- 11 Foi negado provimento ao recurso hierárquico apresentado pela T-2 ao Ministério das Finanças contra esta decisão. Por Sentença de 18 de novembro de 2014, foi também negado provimento ao recurso que interpôs no Upravno sodišče Republike Slovenije (Tribunal Administrativo da República da Eslovénia). Este último foi objeto de um recurso de revisão no Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Supremo Tribunal da República da Eslovénia).

- 12 Neste âmbito, a T-2 opõe-se às regularizações das deduções do IVA pago a montante. Alega que a homologação (judicial) da concordata, que tem força de caso julgado, não constitui uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, na aceção do artigo 68.º do ZDDV-1, mas um caso especial não previsto nesta lei.
- 13 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a homologação da concordata em causa, com força de caso julgado, pode estar abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 68.º do ZDDV-1, que transpõe os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA, nos termos do qual o sujeito passivo deve regularizar as deduções efetuadas em caso de alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante dessas deduções.
- 14 A esse respeito, esse órgão jurisdicional esclarece que o artigo 63.º do ZDDV-1 dispõe que o sujeito passivo tem o direito de deduzir do montante do IVA que tem de pagar à Administração Fiscal o montante do IVA que deve pagar ou que pagou ao fornecedor no momento da aquisição dos bens ou dos serviços. Dito de outro modo, uma vez que a decisão definitiva de homologação da concordata relativamente ao sujeito passivo produz efeitos sobre a sua obrigação de pagar o IVA ao seu fornecedor, essa decisão é também determinante no que se refere às obrigações do sujeito passivo para com a Administração Fiscal.
- 15 O órgão jurisdicional de reenvio salienta igualmente que o artigo 39.º do ZDDV-1, que transpõe o artigo 90.º da Diretiva IVA para o direito esloveno, prevê expressamente que a homologação de uma concordata de que beneficia um devedor permite ao vendedor regularizar o IVA que declarou.
- 16 Além disso, resulta da decisão de reenvio que o carácter definitivo da decisão de homologação da concordata impede os credores de pedirem o pagamento total dos seus créditos. Em contrapartida, as obrigações do devedor são mantidas. Assim, se este pagar voluntariamente as dívidas em montante superior ao montante fixado pela concordata, não tem direito, nos termos das disposições nacionais relativas ao enriquecimento sem causa, a pedir o seu reembolso.
- 17 O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta que, para efeitos de tributação, a homologação de uma concordata deve ser apreciada em função do seu teor económico. Desse ponto de vista, a concordata preventiva conduz a uma redução das dívidas e não apenas ao seu não pagamento.
- 18 Assim sendo, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, para aplicar o artigo 68.º do ZDDV-1, importa compreender as disposições da Diretiva IVA que este artigo transpõe, a saber, nomeadamente, o artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva IVA, nos termos do qual não há lugar à regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, exceto se os Estados exigirem, todavia, essa regularização.
- 19 Esse órgão jurisdicional pergunta, nomeadamente, se o facto de uma operação permanecer total ou parcialmente por pagar deve ser qualificado de uma «alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções», na aceção do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, e se a homologação de uma concordata deve ser considerada como um não pagamento de operações, na aceção do artigo 185.º, n.º 2, desta diretiva.
- 20 Além disso, esse órgão jurisdicional interroga-se sobre o grau de precisão requerido para que as disposições do direito nacional que transpõem a Diretiva IVA possam, em conformidade com o artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, instituir validamente uma derrogação à regra segundo a qual, no caso de operações total ou parcialmente por pagar, não há lugar à regularização das deduções. A este respeito, resulta da decisão de reenvio que o artigo 68.º do ZDDV-1 não regula expressamente o caso das operações total ou parcialmente por pagar.

21 Foi neste contexto que o Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Supremo Tribunal da República da Eslovénia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Deve a redução das obrigações ao abrigo de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado, a que se refere o processo principal[,] ser interpretada como uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação da importância das deduções do IVA a montante, nos termos do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, ou como uma situação diferente, em que a dedução é inferior ou superior àquela a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 184.º da Diretiva IVA?
- 2) Deve a redução das obrigações ao abrigo de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado, a que se refere o processo principal[,] ser considerada falta de pagamento (parcial) nos termos do artigo 185.º, n.º 2, primeiro [parágrafo], da Diretiva IVA?
- 3) Tendo em consideração os requisitos de clareza e de certeza das situações jurídicas impostos pelo legislador da União e pelas disposições do artigo 186.º da Diretiva IVA, deve o Estado-Membro, ao exigir uma regularização da dedução no caso da falta de pagamento total ou parcial, como permite o artigo 185.º, n.º 2, segundo [parágrafo], dessa diretiva, disciplinar, especificamente, na legislação nacional, as hipóteses da falta de pagamento ou incluir a concordata homologada judicialmente (no caso de tal caber no conceito de “falta de pagamento”)?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 22 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a redução das obrigações de um devedor, que resulta de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado, constitui uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, na aceção desta disposição.
- 23 Há que recordar que os artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA determinam as condições em que a Administração Tributária pode exigir uma regularização por parte do sujeito passivo. O mecanismo de regularização nestes artigos faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido pela Diretiva IVA. Esse mecanismo visa aumentar a precisão das deduções, de modo a assegurar a neutralidade do IVA (Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.ºs 48 e 50).
- 24 O princípio da neutralidade do IVA é preservado quando o regime de dedução instituído pelo título X da Diretiva IVA permite aos elos intermédios da cadeia de distribuição deduzirem à sua própria matéria coletável os montantes pagos por cada um ao respetivo fornecedor a título de IVA sobre a correspondente operação e restituírem assim à Administração Fiscal a parte do IVA correspondente à diferença entre o preço pago por cada um ao respetivo fornecedor e o preço a que a mercadoria foi entregue ao comprador (v., por analogia, Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 33; de 15 de outubro de 2002, Comissão/Alemanha, C-427/98, EU:C:2002:581, n.º 42; e de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 36).
- 25 No que diz respeito à obrigação de regularização da dedução do IVA efetuada a título do imposto pago a montante, o artigo 184.º da Diretiva IVA prevê que a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

- 26 O artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA especifica que deve ser realizada uma regularização, nomeadamente, quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da referida dedução (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 51).
- 27 Decorre da leitura conjunta dos artigos 184.º e 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA que, por um lado, quando, devido à alteração de um dos elementos inicialmente considerados no cálculo das deduções, se torne necessária a regularização, o cálculo do montante desta regularização deve levar a que o montante das deduções operadas afinal corresponda àquele que o sujeito passivo teria o direito de fazer se essa alteração tivesse inicialmente sido tida em conta (Acórdão de 16 de junho de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, n.º 47).
- 28 No caso em apreço, está assente que a concordata preventiva homologada por decisão transitada em julgado reduziu as obrigações de um comprador, a saber, a T-2, relativamente aos seus fornecedores.
- 29 Por esse facto, essa homologação reduziu os montantes pagos pela T-2 aos seus fornecedores a título de IVA e, ao mesmo tempo, em conformidade com os princípios recordados no n.º 24 do presente acórdão, alterou os elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções.
- 30 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a redução das obrigações de um devedor, que resulta de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado, constitui uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, na aceção desta disposição.

Quanto à segunda questão

- 31 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 185.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a redução das obrigações de um devedor, que resulta de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado, constitui um caso de operações total ou parcialmente por pagar que não dão lugar a uma regularização da dedução inicialmente efetuada, na aceção desta disposição.
- 32 No que diz respeito à interpretação do artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva IVA, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, na interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (Acórdão de 26 de outubro de 2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, n.º 32).
- 33 Deve recordar-se, a este respeito, que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida (Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 22).
- 34 Essa situação também se integra, conforme resulta dos n.ºs 23 a 29 do presente acórdão, no artigo 185.º da Diretiva IVA, a qual se aplica, nomeadamente, no caso de redução das obrigações de um comprador relativamente ao seu fornecedor.

- 35 Embora o artigo 90.º desta diretiva regule o direito do fornecedor de reduzir o valor tributário quando, depois de efetuada a transação, não receba a contrapartida prevista ou receba apenas uma parte da mesma, o artigo 185.º da mesma diretiva diz respeito à regularização das deduções inicialmente efetuadas pela outra parte dessa mesma transação. Por conseguinte, estes dois artigos representam as duas faces de uma mesma operação económica e importa interpretá-los coerentemente.
- 36 O Tribunal de Justiça já declarou que a situação de não pagamento do preço de compra, na aceção do 90.º da Diretiva IVA, não coloca as partes na situação inicial. Com efeito, se o não pagamento total ou parcial do preço de compra ocorrer sem que tenha havido resolução ou anulação do contrato, o comprador permanece responsável pelo pagamento do preço acordado e o vendedor, apesar de já não ser proprietário do bem, ainda dispõe, em princípio, do seu direito de crédito, que poderá ser exercido nos tribunais. No entanto, uma vez que não se pode excluir que esse crédito se torne efetivamente incobrável, o legislador da União decidiu deixar a cada Estado-Membro a escolha de determinar se o não pagamento do preço de compra dá direito à redução correspondente do valor tributável nas condições fixadas pelo Estado-Membro, ou se, nesse caso, não é admitida qualquer redução (Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 29).
- 37 Tal faculdade de derrogação, limitada de forma estrita ao não pagamento total ou parcial, baseia-se na ideia de que o não pagamento da contrapartida pode, em determinadas circunstâncias e em virtude da situação jurídica existente no Estado-Membro em causa, ser difícil de verificar ou ser meramente transitório (Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 17).
- 38 O exercício dessa faculdade de derrogação deve ser justificado por forma a que as medidas adotadas pelos Estados-Membros para lhe dar execução não perturbem o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Diretiva IVA (Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 18).
- 39 Decorre do que precede que o não pagamento se caracteriza pela incerteza inerente ao seu caráter não definitivo (Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 30).
- 40 Embora seja pertinente que os Estados-Membros possam combater essa incerteza, tal faculdade de derrogação não pode ser alargada para além dessa incerteza, designadamente à questão de saber se a redução da matéria coletável pode não ser efetuada em caso de não pagamento (Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 22).
- 41 Vistas as considerações enunciadas nos n.ºs 32 a 35 do presente acórdão, esta interpretação do conceito de «não pagamento», na aceção do artigo 90.º da Diretiva IVA, é igualmente aplicável ao conceito de «operação total ou parcialmente por pagar», na aceção do artigo 185.º, n.º 2, desta diretiva.
- 42 Por conseguinte, a fim de saber se o litígio apresentado ao órgão jurisdicional de reenvio diz respeito a uma operação total ou parcialmente por pagar, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, em aplicação dos critérios expostos nos n.ºs 36 a 40 do presente acórdão, nomeadamente se, após a concordata preventiva ter sido homologada por decisão transitada em julgado, segundo o direito nacional aplicável, o comprador permanece responsável pelo pagamento do preço acordado e o vendedor ou fornecedor ainda são titulares do seu direito de crédito, que poderá ser exercido nos tribunais. Em contrapartida, se esse órgão jurisdicional dever considerar que as obrigações do devedor foram de tal modo reduzidas que a parte correspondente aos créditos dos seus fornecedores se tornou definitivamente irrecuperável, as derrogações previstas ao artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva IVA, em caso de operações total ou parcialmente por pagar, não têm aplicação.

- 43 Por outro lado, no que diz respeito aos critérios a aplicar para efeitos da apreciação sobre o carácter definitivo ou não de um crédito, há que recordar que a tomada em conta da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para aplicação do sistema comum do IVA (Acórdãos de 7 de outubro de 2010, *Loyalty Management UK e Baxi Group*, C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, n.º 39, e de 20 de junho de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 42).
- 44 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que a decisão de homologação da concordata preventiva em causa no processo principal impede os credores de pedirem o pagamento total dos seus créditos, e que, do ponto de vista económico, essa decisão conduz a uma redução das obrigações do devedor relativamente aos seus credores e não apenas a uma falta de pagamento. Por conseguinte, não se afigura que a redução das obrigações do devedor que resulta de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado constitui um caso de operação total ou parcialmente por pagar, o que, todavia, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- 45 Resulta das considerações precedentes que importa responder à segunda questão que o artigo 185.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a redução das obrigações de um devedor, que resulta de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado, não constitui um caso de operações total ou parcialmente por pagar que não dão lugar a uma regularização da dedução inicialmente efetuada, uma vez que essa redução é definitiva, o que, todavia, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto à terceira questão

- 46 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, para implementar a faculdade prevista nesta disposição, um Estado-Membro deve, tendo em consideração os requisitos de clareza e de certeza das situações jurídicas, prever expressamente uma obrigação de regularização das deduções no caso de operações total ou parcialmente por pagar.
- 47 No que diz respeito à obrigação de regularização da dedução do IVA efetuada a título do imposto pago a montante, o artigo 184.º da Diretiva IVA prevê que a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito. Segundo o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, essa regularização deve nomeadamente ser efetuada quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da referida dedução.
- 48 Todavia, em derrogação da regra enunciada no artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o n.º 2 deste artigo prevê, no seu primeiro parágrafo, que não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras. Nos termos do segundo parágrafo do referido n.º 2, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo.
- 49 Resulta do pedido de decisão prejudicial que o artigo 68.º, n.º 3, do ZDDV-1, que transpõe o artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva IVA para o direito esloveno, não prevê expressamente a obrigação de regularização em caso de roubo e de operações total ou parcialmente por pagar, mas se limita a não incluir estes casos na lista das derrogações à obrigação de regularização.
- 50 A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que os Estados-Membros, quando exercem uma faculdade prevista na Diretiva IVA, podem escolher a técnica normativa que considerem mais adequada (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de junho de 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, n.º 56, e de 4 de outubro de 2012, *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, n.º 33). Podem assim, por exemplo, quer limitar-se a reproduzir, na

legislação nacional, a fórmula utilizada nesta diretiva ou uma expressão equivalente, quer enumerar, de forma exaustiva, numa lista, as situações em que, por derrogação do artigo 185.º, n.º 1, desta diretiva, não há lugar à regularização das deduções inicialmente efetuadas.

- 51 A ausência de menção, nessa lista, das operações total ou parcialmente por pagar pode ser encarada como o resultado do exercício, pelo Estado-Membro, da faculdade de derrogação que lhe foi concedida pelo artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA (v., por analogia, Acórdão de 15 de maio de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 24).
- 52 Uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga sobre o respeito pelos requisitos de clareza e de certeza das situações jurídicas, há que recordar que o princípio da segurança jurídica, que tem por corolário o princípio da proteção da confiança legítima, exige, por um lado, que as normas de direito sejam claras e precisas e, por outro, que a sua aplicação seja previsível para os cidadãos (Acórdão de 9 de outubro de 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 28).
- 53 A este respeito, conforme resulta dos números precedentes do presente acórdão, não se afigura que a legislação nacional em causa impeça os sujeitos passivos de conhecer com exatidão o alcance das obrigações que a mesma lhes impõe nem os coloque em posição de conhecer sem ambiguidade os seus direitos e obrigações e de tomar, conseqüentemente, as suas disposições.
- 54 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à terceira questão que o artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, para implementar a faculdade prevista nesta disposição, um Estado-Membro não está obrigado a prever expressamente uma obrigação de regularização das deduções no caso de operações total ou parcialmente por pagar.

Quanto às despesas

- 55 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:

- 1) O artigo 185.º, n.º 1, 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 a redução das obrigações de um devedor, que resulta de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado, constitui uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, na aceção desta disposição.
- 2) O artigo 185.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a redução das obrigações de um devedor, que resulta de uma concordata preventiva homologada por decisão judicial transitada em julgado, não constitui um caso de operações total ou parcialmente por pagar que não dão lugar a uma regularização da dedução inicialmente efetuada, uma vez que essa redução é definitiva, o que, todavia, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- 3) O artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, para implementar a faculdade prevista nesta disposição, um Estado-Membro não está obrigado a prever expressamente uma obrigação de regularização das deduções no caso de operações total ou parcialmente por pagar.

Assinaturas

