Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

15 de outubro de 2020*

[Texto retificado por Despacho de 26 de novembro de 2020]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 90.º — Redução do valor tributável do IVA — Não pagamento total ou parcial do preço — Condições impostas por uma regulamentação nacional para o exercício do direito à redução — Condição de o devedor não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação — Condição de o credor e o devedor estarem registados como sujeitos passivos de IVA»

No processo C-335/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por Decisão de 6 de dezembro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de abril de 2019, no processo

E. sp. z o.o. sp. k.

contra

Minister Finansów,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

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

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: M. Aleksejev, chefe de unidade,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da E. sp. z o.o. sp. k., por A. Bartosiewicz, consultor fiscal,

– em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e M. Siekierzyńska, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: polaco.

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 4 de junho de 2020,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 90.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a E. sp. z o.o. sp. k. ao Minister Finansów (Ministro das Finanças, Polónia) a respeito de decisões de interpretação fiscal emitidas por este último.

Quadro jurídico

Direito da União

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

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

4 O artigo 73.º desta diretiva enuncia:

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

5 O artigo 90.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

6 O artigo 184.º da mesma diretiva prevê:

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

7 O artigo 185.º da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de [Imposto sobre o Valor Acrescentado (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.»

8 Nos termos do artigo 273.º desta diretiva:

«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 polaco

9 O artigo 89a da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054, a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«1. O sujeito passivo pode corrigir o valor tributável e o imposto devido sobre uma entrega de bens ou uma prestação de serviços no território do país, no caso de créditos que se consideram incobráveis por motivos plausíveis. Esta correção também se aplica ao valor tributável e ao montante do imposto que incidem sobre a parte do crédito que se considera incobrável por motivos plausíveis.

1a. Considera-se que um crédito é incobrável por motivos plausíveis quando não é liquidado ou cedido seja de que forma for no prazo de 150 dias a contar da data em que expira o prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura.

2. O disposto no n.º 1 aplica-se se estiverem reunidas as seguintes condições:

1) A entrega de bens ou a prestação de serviços é efetuada ao sujeito passivo a que se refere o artigo 15.º, n.º 1, registado como sujeito passivo de IVA em atividade, que não é objeto de um processo de insolvência ou de liquidação;

[…]

3) No dia anterior à data de apresentação da declaração de imposto em que se efetua a correção a que se refere o n.º 1:
   a) o credor e o devedor são sujeitos passivos registados como sujeitos passivos de IVA em atividade,
   b) o devedor não é objeto de um processo de insolvência ou de liquidação;

[…]

5) Não tenham decorrido mais de dois anos após a data da emissão da fatura que comprova o crédito, contados a partir do final do ano em que essa fatura foi emitida;

[…]

3. A correção a que se refere o n.º 1 pode ser feita na liquidação do imposto correspondente ao período em que o crédito se considera incobrável por motivos plausíveis, desde que, até ao dia em que o credor apresenta a declaração de imposto relativa a esse período, o crédito não tenha sido liquidado ou cedido seja de que forma for.

4. Se, após a apresentação da declaração de imposto em que tenha sido efetuada a correção referida no n.º 1, o crédito tiver sido liquidado ou cedido seja de que forma for, o credor tem a obrigação de aumentar o valor tributável e o montante do imposto devido na liquidação correspondente ao período em que o crédito foi liquidado ou cedido. Em caso de liquidação parcial do crédito, o valor tributável e o montante do imposto devido são aumentados proporcionalmente a essa parte.

[…]»

10 O artigo 89b da Lei do IVA enuncia:

«1. Em caso de não pagamento de um crédito resultante de uma fatura comprovativa da entrega de bens ou da prestação de serviços no território nacional no prazo de 150 dias a contar da data do termo do prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura, o devedor é obrigado a efetuar a correção do montante do imposto deduzido com base nessa fatura, na liquidação do imposto para o período em que decorreram 150 dias da data do termo do prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura.

1a. O disposto no n.º 1 não se aplica se o devedor tiver liquidado o crédito o mais tardar no último dia do período de liquidação em que decorreram 150 dias a contar do termo do prazo de pagamento desse crédito.

2. Em caso de liquidação parcial do crédito no prazo de 150 dias a contar do termo do prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura, a correção recai sobre o imposto pago a montante que incide sobre a parte do crédito por liquidar. O disposto no n.º 1a aplica-se *mutatis mutandis*.

[…]

4. No caso de o crédito ser liquidado após ter sido efetuada a correção referida no n.º 1, o sujeito passivo tem o direito de acrescentar ao imposto pago a montante, na liquidação do imposto para o período em que o crédito foi liquidado, o montante de imposto a que se refere o n.º 1. Em caso de liquidação parcial do montante devido, o imposto a montante pode ser aumentado em relação a essa parte.

[…]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 A E., uma sociedade de responsabilidade limitada de direito polaco estabelecida na Polónia e sujeito passivo de IVA, desenvolve uma atividade de consultoria fiscal, nomeadamente a entidades registadas como sujeitos passivos de IVA e que não lhe estão associadas. Aplica a taxa normal do IVA às prestações de serviços assim fornecidas na Polónia.

12 A E. enviou a um dos seus clientes uma fatura com o IVA pela prestação de serviços de consultoria fiscal tributáveis no território polaco. No momento da execução da prestação de serviços, esse cliente estava registado como sujeito passivo de IVA e não era objeto de um processo de insolvência ou de liquidação. No entanto, o referido cliente entrou em processo de liquidação no período de 150 dias

após o termo do prazo de pagamento, permanecendo registado como sujeito passivo de IVA. Não tendo esta fatura sido paga nem cedida sob qualquer forma, a E. enviou ao Ministro das Finanças, antes do termo do período de dois anos a contar da data de emissão da referida fatura, um pedido de decisão de interpretação fiscal para saber se, apesar da entrada em liquidação do seu cliente após a execução da prestação de serviços em causa, podia beneficiar, pelo facto de estarem preenchidas as outras condições impostas no artigo 89a da Lei do IVA, da redução do valor tributável deste imposto por não pagamento do crédito resultante dessa fatura.

13 Por decisão de interpretação fiscal de 12 de janeiro de 2015, o Ministro das Finanças respondeu negativamente ao pedido da E. Indicou, designadamente, que o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 só confere aos sujeitos passivos o direito de redução do valor tributável do IVA nas condições determinadas por cada Estado-Membro, o que foi estabelecido pela República da Polónia no artigo 89a da Lei do IVA. Assim, se uma das condições previstas neste artigo não estiver preenchida, o sujeito passivo não pode invocar o direito à redução, baseando-se diretamente no direito da União.

14 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que a E. apresentou também três outros pedidos de decisão de interpretação fiscal relativamente à conformidade das condições estabelecidas no artigo 89a da Lei do IVA nas diferentes circunstâncias de facto em que este artigo se pode aplicar. Resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que estes pedidos também não obtiveram respostas favoráveis. O órgão jurisdicional de reenvio indica que apensou por conexão os quatro processos relativos às decisões de interpretação fiscal controvertidas.

15 A E. contestou, sem sucesso, as referidas decisões de interpretação fiscal no órgão jurisdicional polaco competente em primeira instância. Em seguida, interpôs recurso de cassação para o órgão jurisdicional de reenvio, considerando que o órgão jurisdicional de primeira instância tinha decidido, erradamente, que as disposições controvertidas da Lei do IVA não violavam os requisitos resultantes do direito da União.

16 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à margem de apreciação concedida aos Estados-Membros para determinar, no seu direito nacional, as condições de aplicação das disposições do artigo 90.º da Diretiva 2006/112. À luz, nomeadamente, dos Acórdãos de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), e de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), interroga-se sobre a questão de saber se as condições previstas no artigo 89a, n.º 2, da Lei do IVA são lícitas.

17 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que o legislador polaco adotou, a título de medida de transposição do artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, o artigo 89b da Lei do IVA por forma a impor ao devedor a obrigação de regularização do montante de IVA dedutível, como corolário do direito de o credor proceder, nas condições previstas no artigo 89a da Lei do IVA, à redução do valor tributável. Assim, as condições previstas no artigo 89a da Lei do IVA, em especial a relativa à sujeição do credor e do devedor ao IVA, asseguram a simetria dos mecanismos fiscais para efeitos de uma boa cobrança do imposto.

18 O órgão jurisdicional de reenvio precisa, além disso, que a condição de que, por força do artigo 89a, n.º 2, da Lei do IVA, o devedor não deve ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação permite assegurar a coerência do sistema jurídico polaco, evitando, designadamente, que a ordem de pagamento dos credores prevista no direito da insolvência seja prejudicada. Assim, caso o Tribunal de Justiça decida que o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 se opõe a condições como as previstas no artigo 89a, n.º 2, da Lei do IVA, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se se deve decidir excluindo as regras nacionais aplicáveis em matéria de insolvência.

19 Nestas circunstâncias, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) As disposições da Diretiva 2006/112, em especial o seu artigo 90.º, n.º 2, […] tendo em conta os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, permitem a introdução no direito nacional de uma restrição à possibilidade de reduzir o valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial, numa situação fiscal específica do devedor e credor?

2) Em especial, o direito da União obsta ao estabelecimento, no direito nacional, de regras que permitam a aplicação da "redução por dívidas incobráveis", sob a condição de, à data da prestação de serviços/entrega dos bens e no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto, para obter essa redução:

– o devedor não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação[,]

– o credor e o devedor estarem registados como sujeitos passivos de IVA em atividade?»

Quanto às questões prejudiciais

20 Com as suas duas questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 se opõe a uma regulamentação nacional que subordina a redução do valor tributável do IVA à condição de, no dia da entrega do bem ou da prestação de serviços e no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto destinada à obtenção dessa redução, o devedor estar registado como sujeito passivo de IVA e não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação e de, no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto, o próprio credor ainda estar registado como sujeito passivo de IVA.

21 A este respeito, há que recordar que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação que deu origem ao pagamento do imposto, obriga os Estados-Membros a reduzirem o valor tributável e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que, depois de efetuada uma transação, este não receba uma parte ou a totalidade da contrapartida. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva 2006/112, 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 (Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 17 e jurisprudência referida).

22 Por outro lado, ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros podem prever as 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.

23 Dado que, fora dos limites por elas estabelecidos, as disposições do artigo 90.º, n.º 1, e do artigo 273.º da Diretiva 2006/112 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 (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 32 e jurisprudência referida).

24 Decorre, no entanto, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as medidas adotadas para evitar fraudes ou evasões fiscais só podem, em princípio, derrogar o cumprimento das 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 2006/112 e não podem, por isso, ser utilizadas por forma a pôr em causa a neutralidade do IVA (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 33 e jurisprudência referida).

25 Importa, consequentemente, que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as Autoridades Tributárias 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 (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 34 e jurisprudência referida).

26 O artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 permite aos Estados-Membros derrogar, em caso de não pagamento total ou parcial do preço da operação, a regra referida no artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva.

27 Com efeito, se o não pagamento total ou parcial do preço da operação ocorrer sem que tenha havido resolução ou anulação do contrato, o adquirente ou o destinatário continua a ser devedor do preço acordado e o vendedor ou o prestador dispõe ainda, em princípio, do seu crédito, que pode invocar judicialmente. No entanto, uma vez que não se pode excluir que esse crédito se torne definitivamente incobrável, o legislador da União decidiu deixar a cada Estado-Membro a escolha de determinar se o não pagamento do preço, que, por si só, contrariamente à resolução ou à anulação do contrato, não coloca as partes na situação inicial, dá direito à redução correspondente do valor tributável nas condições fixadas pelo Estado-Membro, ou se, nesse caso, não é admitida qualquer redução (v., neste sentido, Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 16 e jurisprudência referida).

28 Como já foi declarado pelo Tribunal de Justiça, essa faculdade de derrogação 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 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 19 e jurisprudência referida).

29 Daqui resulta que o exercício dessa faculdade de derrogação deve ser justificado a fim de que as medidas adotadas pelos Estados-Membros para lhe dar execução não perturbem o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Diretiva 2006/112, e que esta não pode permitir a estes últimos excluir pura e simplesmente a redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento (Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 20 e jurisprudência referida).

30 Em particular, embora seja justificado que os Estados-Membros possam combater a incerteza quanto ao não pagamento de uma fatura ou ao caráter definitivo deste, tal faculdade de derrogação não pode ser alargada para além dessa incerteza, designadamente à questão de saber se a redução do valor tributável pode não ser efetuada em caso de não pagamento (Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 21 e jurisprudência referida).

31 Além disso, admitir a possibilidade de os Estados-Membros excluírem qualquer redução do valor tributável do IVA seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA, do qual resulta, designadamente, que, na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado, o empresário deve ficar totalmente desonerado do encargo do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA (Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 22 e jurisprudência referida).

32 No caso em apreço, as condições previstas no artigo 89a, n.º 2, ponto 1, e ponto 3, alíneas a) e b), da Lei do IVA devem ser entendidas simultaneamente como a determinação, pela República da Polónia, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, das formalidades que os sujeitos passivos devem cumprir para poder exercer o direito à redução do valor tributável do IVA nos casos de não pagamento total ou parcial do preço e, no que diz respeito aos sujeitos passivos que, tal como a E., não podem reduzir esse valor tributável por não preencherem essas condições, como o exercício, pela República da Polónia, da faculdade de derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112. Daqui resulta que há que examinar se a restrição que essas condições implicam para sujeitos passivos como a E. se justifica pela necessidade de ter em conta a incerteza quanto ao caráter definitivo do não pagamento.

33 No que se refere, em primeiro lugar, à condição que subordina a redução do valor tributável do IVA à circunstância de o devedor estar registado como sujeito passivo de IVA no dia da entrega do bem ou da prestação de serviços, há que considerar que essa condição não pode ser justificada pela necessidade de ter em conta a incerteza quanto ao caráter definitivo do não pagamento. Com efeito, o facto de o devedor estar ou não registado como sujeito passivo de IVA no dia da entrega do bem ou da prestação de serviços não permite, por si só, considerar que o crédito corre o risco de não ser cobrado. Tanto mais que, como a Comissão Europeia alega nas suas observações escritas, podem ser entregues bens e prestados serviços a pessoas que não estão registadas como sujeitos passivos de IVA, como entidades isentas de IVA ou consumidores, sem que isso afete a obrigação de o credor cobrar o IVA por conta do Estado e o direito deste credor de corrigir o valor tributável *a posteriori*.

34 No que diz respeito, em segundo lugar, à condição que subordina a redução do valor tributável do IVA à circunstância de o devedor estar ainda registado como sujeito passivo de IVA no dia anterior ao da apresentação da retificação da declaração de imposto, importa sublinhar, além da circunstância recordada no número anterior do presente acórdão segundo a qual o devedor não é necessariamente um sujeito passivo, que, no n.º 28 do Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 se opõe a uma legislação nacional que prevê que o sujeito passivo não pode proceder à redução do valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial, pelo seu devedor, de um montante devido a título de uma operação sujeita a IVA, se o referido devedor já não for sujeito passivo para efeitos de IVA.

35 Em terceiro lugar, quanto à condição que subordina a redução do valor tributável do IVA à circunstância de o credor estar ainda registado como sujeito passivo de IVA no dia anterior ao da apresentação da retificação da declaração de imposto, há que considerar que esta condição não é justificada pela necessidade de ter em conta a incerteza quanto ao caráter definitivo do não pagamento. Com efeito, uma vez que a existência do crédito e a obrigação do devedor de o pagar não dependem da manutenção da qualidade de sujeito passivo do credor, o facto de este último estar ou não registado como sujeito passivo de IVA no dia anterior ao da apresentação da retificação da declaração de imposto não permite, por si só, considerar que o crédito corre o risco de não ser cobrado.

36 As considerações desenvolvidas nos n.ºs 32 a 35 do presente acórdão não são postas em causa pelo argumento exposto pelo Governo polaco nas suas observações escritas, de que, tendo em conta o nexo que une o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 e os artigos 184.º e 185.º desta diretiva, a saber, a interdependência entre o IVA devido pelo credor enquanto vendedor ou prestador e o IVA dedutível pelo devedor enquanto adquirente ou destinatário da prestação, a exigência relativa à sujeição do credor e do devedor ao IVA permite assegurar uma redução simétrica do montante do valor tributável utilizado para o cálculo do IVA devido, previsto no artigo 89a da Lei do IVA, e do montante de IVA dedutível, previsto no artigo 89b da Lei do IVA, bem como, por conseguinte, a coerência e o bom funcionamento do sistema de IVA, no respeito pelo princípio da neutralidade.

37 É verdade que o Tribunal de Justiça declarou que, enquanto o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 regula o direito de o fornecedor ou prestador de serviços reduzir o valor tributável quando, depois de efetuada a transação, não receba a contrapartida prevista ou receba apenas uma parte da mesma, o

artigo 185.º desta diretiva diz respeito à correção das deduções inicialmente efetuadas pela outra parte nessa mesma transação, representando assim estes dois artigos as duas faces de uma mesma operação económica, pelo que importa interpretá-los coerentemente (Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 35).

38 Em especial, quando um Estado-Membro prevê, em aplicação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que, em determinadas condições, um sujeito passivo pode reduzir o valor tributável depois de efetuada uma transação, deve aplicar, a fim de garantir o princípio da neutralidade fiscal, o artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, para que a outra parte nessa mesma transação corrija, por sua vez, o montante de IVA dedutível. Foi efetivamente isso que o legislador polaco fez ao adotar os artigos 89a e 89b da Lei do IVA.

39 No entanto, a garantia de uma redução simétrica do valor tributável do IVA devido e do montante de IVA dedutível não depende da sujeição das duas partes ao IVA. Com efeito, nem o direito de o credor reduzir o valor tributável nem a obrigação de o devedor reduzir o montante de IVA dedutível dependem da manutenção da qualidade de sujeito passivo.

40 Primeiro, no que diz respeito ao credor, há que considerar que, uma vez que este era sujeito passivo no momento em que a entrega de bens ou a prestação de serviços foi efetuada, data em que, por força do artigo 63.º da Diretiva 2006/112, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível, que continua devedor do IVA que cobrou por conta do Estado, independentemente do facto de ter, entretanto, perdido a sua qualidade de sujeito passivo. Além disso, tendo em conta que, como resulta do n.º 21 do presente acórdão, o valor tributável, conforme definido no artigo 73.º da Diretiva 2006/112, é constituído pela contrapartida efetivamente recebida, esse credor pode, mesmo depois de ter perdido a qualidade de sujeito passivo, corrigir o valor tributável de forma que este reflita a contrapartida efetivamente recebida e que a Autoridade Tributária não receba, a título de IVA, um montante superior ao recebido pelo referido credor. Assim, o direito de o credor reduzir o valor tributável para efeitos de correção não depende da manutenção da sua qualidade de sujeito passivo.

41 Segundo, no que diz respeito ao devedor, há que recordar que qualquer pessoa que tenha a qualidade de sujeito passivo e que atue enquanto tal no momento em que adquire um bem ou uma prestação de serviços dispõe de um direito à dedução a título desse bem ou do serviço prestado e que, na falta de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais correções em conformidade com as condições previstas no artigo 185.º da Diretiva 2006/112, o direito à dedução, uma vez constituído, permanece adquirido (Acórdãos de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, n.º 32, e de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 46). Nestas circunstâncias, o montante de IVA dedutível deve poder ser corrigido por qualquer pessoa que já não tenha a qualidade de sujeito passivo, mas que tinha essa qualidade no momento em que se constituiu o direito à dedução. Assim, a obrigação de o devedor reduzir o montante de IVA dedutível não depende da manutenção da sua qualidade de sujeito passivo.

42 Quanto ao facto de, uma vez efetuadas as regularizações do valor tributável e de IVA dedutível, o IVA então devido pelo devedor correr o risco de não ser pago ao Estado pelo facto de o devedor ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação, basta salientar, tal como a advogada-geral nos n.os 58 a 60 das suas conclusões, que a correlação existente entre a regularização do valor tributável e a do IVA dedutível não implica necessariamente que essas regularizações devam ocorrer no mesmo momento. Assim, esta correlação não impede os Estados-Membros, tendo em conta a inexistência de critério temporal no artigo 185.º, n.º 2, segunda frase, da Diretiva 2006/112, de exigirem a regularização do IVA dedutível a partir do momento em que o devedor falte ao pagamento e antes mesmo de lhe ser instaurado um processo de insolvência ou de liquidação, por forma a evitar assim qualquer risco de perda financeira para o Estado.

43 Por outro lado, um requisito, como o que está em causa no processo principal, relativo à sujeição do credor e do devedor ao IVA não pode ser justificado pela prevenção das irregularidades ou dos abusos nem à luz das disposições do artigo 273.º da Diretiva 2006/112.

44 Com efeito, há que salientar, por um lado, que o objetivo de prevenção das irregularidades e dos abusos não permite contrariar a finalidade e a economia do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, conforme expostas nos n.ºs 26 a 30 do presente acórdão, e justificar uma derrogação do artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva por motivos distintos dos relativos à incerteza quanto ao não pagamento ou ao seu caráter definitivo (v., por analogia, Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 25).

45 Por outro lado, tendo em conta a jurisprudência recordada no n.º 24 do presente acórdão relativamente ao artigo 273.º da Diretiva 2006/112, não resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o facto de autorizar um credor, como a E., a reduzir o seu valor tributável do IVA apesar da perda, *a posteriori*, da sua qualidade de sujeito passivo ou da qualidade de sujeito passivo do devedor, apresente um risco especial de fraude ou de evasão fiscal. Tanto mais que, como foi recordado nos n.ºs 40 e 41 do presente acórdão, o direito de regularizar o valor tributável e a obrigação de regularizar o montante de IVA dedutível não dependem da manutenção da qualidade de sujeito passivo tanto do credor como do devedor. Em todo o caso, o facto de excluir, nesse caso, qualquer possibilidade de redução do valor tributável, e de fazer recair sobre esse credor o encargo de um montante de IVA que não teria recebido no âmbito das suas atividades económicas, ultrapassa, em qualquer caso, os limites estritamente necessários para alcançar os objetivos previstos no artigo 273.º da Diretiva 2006/112 (Acórdão de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 27).

46 Em quarto lugar, no que se refere à condição que subordina a redução do valor tributável do IVA à circunstância de o devedor não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação no dia da entrega do bem ou da prestação de serviços e no dia anterior ao da apresentação da retificação da declaração de imposto, há que observar que, ao privar o credor do seu direito à redução pelo facto de o caráter definitivamente incobrável do crédito não poder ser determinado antes do termo de um processo de insolvência ou de liquidação, essa condição tem efetivamente em conta a incerteza inerente ao caráter definitivo do não pagamento.

47 No entanto, importa recordar que, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, que faz parte dos princípios gerais do direito da União, os meios utilizados para a aplicação da Diretiva 2006/112 devem permitir a realização dos objetivos atribuídos a esta diretiva e não devem ir além do necessário para os alcançar (Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 25).

48 Ora, não se pode deixar de observar que a incerteza ligada ao caráter definitivo do não pagamento pode igualmente ser tida em conta ao conceder a redução do valor tributável do IVA quando o credor demonstra, antes do termo do processo de insolvência ou de liquidação, uma probabilidade razoável de que a dívida não será paga, mesmo que esse valor tributável seja reavaliado em alta no caso de o pagamento ser, contudo, efetuado. Incumbe assim às autoridades nacionais determinar, respeitando o princípio da proporcionalidade e sob controlo judicial, quais as provas de uma provável duração prolongada do não pagamento a apresentar pelo credor, em função das especificidades do direito nacional aplicável. Essa modalidade seria igualmente eficaz para alcançar o objetivo visado, sendo menos restritiva para o credor, que assegura o pré-financiamento do IVA, cobrando-o por conta do Estado (v., por analogia, Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 27).

49 Importa, além disso, sublinhar a este respeito que, por um lado, o artigo 89a, n.º 1a, da Lei do IVA prevê precisamente um critério temporal no termo do qual o crédito é considerado previsivelmente incobrável e, por outro, que, por força do artigo 89a, n.º 4, desta lei, o credor deve aumentar o valor tributável e o montante do IVA exigível quando, na sequência da redução do valor tributável, o

crédito acaba por ser pago ou cedido. Lidas de forma conjugada, estas disposições constituem, por si só, uma medida adequada que responde, como foi recordado no número anterior do presente acórdão, aos requisitos do princípio da proporcionalidade.

50 A observação feita no n.º 48 do presente acórdão é válida *a fortiori* no âmbito de processos de insolvência ou de liquidação, nos quais a certeza do caráter definitivamente incobrável do crédito só pode ser adquirida, em princípio, no termo de um longo período. Esse prazo pode, em qualquer caso, ter como consequência que os empresários sujeitos a essa legislação devem suportar, quando são confrontados com o não pagamento de uma fatura, uma desvantagem de tesouraria relativamente aos seus concorrentes de outros Estados-Membros, que é manifestamente suscetível de prejudicar o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Diretiva 2006/112 (v., por analogia, Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 28).

51 [Conforme retificado por Despacho de 26 de novembro de 2020] Quanto ao facto, invocado pelo órgão jurisdicional de reenvio, de a condição referida no n.º 46 do presente acórdão permitir assegurar a coerência do sistema jurídico polaco evitando, nomeadamente, que seja comprometida a ordem de pagamento dos credores no direito da insolvência, há que recordar que, por um lado, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 preenche as condições para produzir efeito direto (Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 34) e que, por outro, o princípio do primado do direito da União implica que qualquer juiz nacional chamado a pronunciar-se no âmbito da sua competência tem, enquanto órgão de um Estado-Membro, a obrigação de não aplicar qualquer disposição nacional contrária a uma disposição de direito da União que tenha efeito direto no litígio que lhe é submetido (Acórdão de 24 de junho de 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, n.º 61).

52 Daqui decorre que, quando não cumpre apenas as condições fixadas pela regulamentação nacional, que não estão em conformidade com o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, um sujeito passivo como a E. pode invocar esta disposição nos órgãos jurisdicionais nacionais contra o Estado para obter a redução do seu valor tributável (v., neste sentido, Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 35), cabendo ao órgão jurisdicional nacional chamado a pronunciar-se excluir essas condições que não estejam em conformidade. O facto de, ao atuar dessa forma, serem afetadas outras disposições do direito nacional não é pertinente, caso contrário a obrigação que incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais de não aplicarem uma disposição de direito interno contrária a uma disposição do direito da União que produz efeito direto seria esvaziada de conteúdo, violando assim o princípio do primado do direito da União.

53 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que subordina a redução do valor tributável do IVA à condição de, no dia da entrega do bem ou da prestação de serviços e no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto destinada à obtenção dessa redução, o devedor estar registado como sujeito passivo de IVA e não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação e de, no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto, o próprio credor ainda estar registado como sujeito passivo de IVA.

Quanto às despesas

54 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 90.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que subordina a redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) à condição de, no dia da entrega do bem ou da prestação de serviços e no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto destinada à obtenção dessa redução, o devedor estar registado como sujeito passivo de IVA e não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação, e de, no dia anterior à apresentação da retificação da declaração de imposto, o próprio credor ainda estar registado como sujeito passivo de IVA.

Assinaturas