Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

26 de janeiro de 2012 *

«Fiscalidade — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 90.º, n.º 1 — Redução do preço depois de a operação ter sido efetuada — Regulamentação nacional que subordina a redução do valor tributável à posse, pelo fornecedor de bens ou de serviços, de um comprovativo da receção de uma fatura retificada enviado pelo adquirente dos bens ou serviços — Princípio da neutralidade do IVA — Princípio da proporcionalidade»

No processo C-588/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 16 de setembro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de dezembro de 2010, no processo

Minister Finansów

contra

Kraft Foods Polska SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues, presidente de secção, U. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh e A. Arabadjiev (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: K. Sztranc-Sławiczek,

vistos os autos e após a audiência de 15 de novembro de 2011,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Minister Finansów, por J. Kwaśnicki, consultor jurídico,

— em representação da Kraft Foods Polska SA, por P. Żurowski, consultor fiscal, e A. Smolińska-Wiśnioch, adwokat,

— em representação do Governo polaco, por A. Kraińska, A. Kramarczyk e M. Szpunar, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, na qualidade de agente,

* Língua do processo: polaco.

— em representação da Comissão Europeia, por K. Herrmann e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 90.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 (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»), e dos princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Minister Finansów (Ministro das Finanças polaco) à Kraft Foods Polska SA (a seguir «KFP») relativamente a uma informação vinculativa dirigida à KFP e que declara a ilegalidade, à luz da regulamentação nacional, da redução, com base numa fatura retificada dirigida ao cocontratante, do valor tributável e do montante do IVA devido se, à data da apresentação da declaração do IVA, a KFP não estava na posse de um comprovativo da receção da referida fatura retificada enviado por esse cocontratante.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 O artigo 1.º, n.º 2, da diretiva IVA enuncia que «[o] princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação».

4 Nos termos do artigo 73.º desta diretiva, «[n]as 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 79.º da referida diretiva prevê:

«O valor tributável não inclui os seguintes elementos:

a) As reduções de preço resultantes de desconto por pagamento antecipado;

b) Os abatimentos e bónus concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no momento em que a operação se realiza;

c) As quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.

O sujeito passivo deve justificar o montante efetivo dos encargos referidos na alínea c) do primeiro parágrafo e não pode proceder à dedução do IVA que eventualmente tenha incidido sobre eles.»

6 Em conformidade com o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, 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».

7 O artigo 273.º desta diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não deem origem, nas trocas comerciais entre os 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.»

8 Nos termos do artigo 183.º da diretiva IVA:

«Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas.

Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.»

Legislação nacional

9 O artigo 29.º, n.ºs 4a a 4c, da Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n.º 54, posição 535, a seguir «lei do IVA»), prevê:

«4a. Em caso de redução do valor tributável relativo ao valor fixado na fatura emitida, o sujeito passivo efetuará as reduções no valor tributável na condição de, antes do termo do prazo para a apresentação da declaração tributária correspondente ao período fiscal em que o adquirente do bem ou do serviço tenha recebido a fatura retificada, ter em seu poder uma confirmação de que o adquirente do bem ou do serviço relativamente ao qual foi emitida a fatura recebeu a fatura retificada. Se o sujeito passivo receber a confirmação de que o adquirente do bem ou do serviço recebeu a fatura retificada após o termo do prazo para a apresentação da declaração tributária correspondente ao período fiscal em causa, poderá ter em conta a fatura retificada no período fiscal em que recebeu a confirmação.

4b. A condição de o sujeito passivo possuir uma confirmação da receção da fatura pelo adquirente do bem ou do serviço não se aplica:

1) em caso de exportação de bens, de entrega intracomunitária de bens ou de entrega de bens cujo lugar de tributação se encontre fora do território nacional;

2) relativamente aos adquirentes aos quais seja vendida energia elétrica ou térmica, gás de rede, serviços de telecomunicações ou de radiocomunicações ou os serviços mencionados nas posições 138 e 153 do anexo n.º 3 da presente lei.

4c. O n.º 4a aplica-se também quando se detetar um erro na fatura relativo ao montante do imposto e se proceder à retificação da fatura, na qual constava um montante de imposto superior ao devido.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

10 A KFP opera no setor da produção e distribuição de géneros alimentícios. No âmbito da venda desses produtos a diversos cocontratantes, a KFP envia um número significativo de faturas e de faturas retificadas, sendo estas últimas emitidas nomeadamente em caso de concessão de descontos, de devolução de produtos e de erros.

11 Acontece com alguma frequência a KFP só receber com atraso considerável os comprovativos da receção das faturas retificadas pelos adquirentes, ou não chegar sequer a recebê-los. A obtenção desses comprovativos, da receção exige muitas vezes o envio de novos pedidos desses mesmos comprovativos, bem como a troca de correspondência, e implica a obrigação de acompanhar a entrada desses comprovativos.

12 Considerando que podia reduzir o valor tributável e o montante do IVA devido com base na fatura retificada tomada em conta na declaração de IVA relativa ao período em que a referida fatura foi emitida, apesar de, na data da apresentação dessa declaração, não estar na posse do comprovativo da receção da referida fatura retificada, a KFP apresentou no Minister Finansów um pedido de informação no sentido de este confirmar a sua interpretação do artigo 29.º da lei do IVA.

13 Num parecer apenas destinado à KFP de 10 de abril de 2009, o Minister Finansów considerou que decorre da interpretação literal do artigo 29.º, n.º 4a, da referida lei que a redução do montante do IVA devido pelo vendedor depende de este possuir um comprovativo da receção da fatura retificada enviado pelo adquirente, dado que as dificuldades práticas da KFP em obter este comprovativo não são minimamente pertinentes.

14 Na sequência de um recurso administrativo julgado improcedente, a KFP recorreu para o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo de Varsóvia) invocando a violação, em primeiro lugar, do artigo 29.º, n.ºs 4a e 4c, da lei do IVA, lido em conjugação com os artigos 73.º e 79.º da diretiva IVA, resultante da violação do princípio da neutralidade do IVA, em segundo lugar, do princípio da proporcionalidade, em terceiro lugar, do princípio do primado do direito da União e, em quarto lugar, de regras processuais, em virtude, nomeadamente, da recusa em aplicar a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

15 O Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie considerou, por um lado, que o artigo 29.º, n.º 4a, da lei do IVA obriga o sujeito passivo que pretende reduzir o valor tributável a obter a prova do envio da fatura retificada ao adquirente dos bens ou serviços.

16 Por outro lado, esse órgão jurisdicional considerou que o referido artigo 29.º, n.º 4a, é contrário ao direito da União, na medida em que os artigos 73.º a 92.º da diretiva IVA não preveem a obrigação de possuir um comprovativo da receção de uma fatura retificada e que a introdução, pelo legislador nacional, dessa obrigação é contrária aos princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade. Com efeito, essa disposição do direito nacional implica não tomar em consideração o valor tributável efetivo e reduzido e prevê exigências formais que vão além do que é necessário para a fiscalização de eventuais abusos.

17 O Minister Finansów interpôs recurso dessa decisão para o órgão jurisdicional de reenvio. Em seu entender, ao exigir um comprovativo da receção de uma fatura retificada, o legislador nacional limitou-se a utilizar a faculdade que a diretiva IVA lhe reconhece de escolher as formas e os meios da execução do direito à redução do valor tributável. Esta exigência destina-se a garantir a regularidade das operações e a não violação dos princípios da neutralidade fiscal do IVA e da proporcionalidade.

18 Foi nestas circunstâncias que o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Uma condição como a formulada no artigo 29.º, n.º 4a, da [lei do IVA], que sujeita o direito de reduzir o valor tributável, relativo ao valor fixado na fatura emitida, à posse pelo sujeito passivo, antes do termo do prazo para a apresentação da declaração tributária correspondente ao período fiscal em que o adquirente do bem ou serviço tenha recebido a fatura retificada, de [um comprovativo] da receção da fatura retificada pelo adquirente do bem ou do serviço que emitiu a fatura, enquadra-se no conceito de condição referido no artigo 90.º, n.º 1, da [diretiva IVA], que dispõe que, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros, e não viola o princípio da neutralidade do IVA nem o princípio da proporcionalidade?»

Quanto à questão prejudicial

19 Com a questão submetida, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a exigência que consiste em subordinar a redução do valor tributável, tal como resulta de uma fatura inicial, à posse, pelo sujeito passivo, de um comprovativo da receção de uma fatura retificada entregue pelo adquirente dos bens ou serviços se enquadra no conceito de condição referido no artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA e se os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade se opõem a essa exigência.

20 Relativamente à questão de saber se a exigência em causa no processo principal se enquadra no conceito de condição referido no artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA, deve recordar-se que resulta dos artigos 1.º, n.º 2, e 73.º da diretiva IVA que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço desses bens e serviços e que o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação às operações visadas por parte do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

21 Em especial, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe que «o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros».

22 Além disso, por força do artigo 273.º da referida diretiva, os Estados-Membros podem prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos e sob condição de que essas obrigações não deem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira e que esta faculdade não possa ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3 da mesma diretiva.

23 Uma vez que, fora dos limites que elas fixam, as disposições dos artigos 90.º, n.º 1, e 273.º da diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, há que concluir que essas disposições conferem aos Estados-Membros uma margem de apreciação, nomeadamente, quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais dos referidos Estados, para efeitos de proceder, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, a uma redução do valor tributável em conformidade.

24 No caso em apreço, é pacífico que, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, a regulamentação polaca em causa no processo principal subordina a redução do valor tributável permitida à posse, pelo sujeito passivo, de um comprovativo da receção de uma fatura retificada entregue pelo adquirente dos bens ou serviços e que esta exigência visa assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, como alegou, nomeadamente, o Governo polaco.

25 Essa exigência enquadra-se, simultaneamente, no conceito de condição referido no artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA e de obrigação referido no artigo 273.º desta diretiva.

26 Quanto à questão de saber se os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade se opõem a essa exigência, deve recordar-se que o artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA 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 (v. acórdão de 3 de julho de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Colet., p. I-3801, n.º 6).

27 Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida, que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Goldsmiths, já referido, n.º 15).

28 Decorre também da jurisprudência que as medidas para evitar fraudes ou evasões fiscais apenas podem, em princípio, derrogar ao respeito do valor tributável do IVA dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objetivo específico. Com efeito, essas medidas devem afetar o menos possível os objetivos e os princípios da diretiva IVA e não podem, por isso, ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União na matéria (v., neste sentido, acórdãos Goldsmiths, já referido, n.º 21; de 18 de junho de 2009, Stadeco, C-566/07, Colet., p. I-5295, n.º 39 e jurisprudência aí referida; e de 27 de janeiro de 2011, Vandoorne, C-489/09, Colet., p. I-225, n.º 27).

29 Por consequência, se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil devido às condições em que esses pedidos de restituição de impostos podem ser apresentados, os princípios indicados podem exigir que os Estados-Membros prevejam os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao sujeito passivo recuperar o imposto indevidamente faturado (v. acórdão Stadeco, já referido, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

30 Além disso, no que se refere à possibilidade, por força do artigo 183.º da diretiva IVA, de prever que o excedente de IVA seja reportado para o período tributável seguinte ou que seja reembolsado, o Tribunal de Justiça precisou que as modalidades fixadas pelos Estados-Membros a este respeito não podem ofender o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto (acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, Colet., p. I-7289, n.º 45).

31 O Tribunal de Justiça salientou que essas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efetuado num prazo razoável (acórdão Comissão/Hungria, já referido, n.º 45).

32 No caso em apreço, deve declarar-se que a posse, pelo fornecedor de bens ou de serviços, de um comprovativo da receção de uma fatura retificada entregue pelo adquirente dos bens ou serviços é suscetível de provar que este está informado do facto de que deve calcular o seu eventual direito à redução do IVA com base na referida fatura retificada.

33 A exigência em causa é, em princípio, suscetível de contribuir tanto para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude como para eliminar o risco da perda de receitas fiscais. Daqui resulta que a República da Polónia pode com razão sustentar que esta exigência prossegue os objetivos legítimos enunciados nos artigos 90.º, n.º 1, e 273.º da diretiva IVA.

34 A República da Polónia afirmou perante o Tribunal de Justiça que a exigência em causa no processo principal, por um lado, só se aplica às operações internas e, por outro, não está sujeita a nenhuma condição formal e pode, portanto, ser satisfeita por qualquer meio adequado. Esta exigência pode ser considerada como não sendo, em princípio, excessivamente onerosa para os sujeitos passivos, fornecedores de bens e serviços.

35 Contudo, a KFP alegou durante a audiência que, na prática, a Administração só aceita uma forma específica de comprovativo da receção, a saber, uma cópia da fatura retificada na qual é aposto um carimbo pelo adquirente dos bens e serviços.

36 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar quais são as formas de comprovativos da receção que a Administração Fiscal aceita como prova do cumprimento da exigência em causa no processo principal.

37 Por outro lado, uma vez que a posse do comprovativo da receção em causa permite ao fornecedor dos bens e serviços calcular o IVA devido com base nos montantes indicados na fatura retificada ou recuperar a totalidade do excesso do IVA pago à Administração Fiscal, esta exigência, em princípio, não põe em causa a neutralidade do IVA.

38 Contudo, sendo a posse de um comprovativo da receção, no direito nacional, uma condição *sine qua non* para o cálculo do IVA devido com base nos montantes constantes da fatura retificada ou para a recuperação do excedente do IVA pago, há que concluir que, à luz da jurisprudência recordada nos n.os 29 a 31 do presente acórdão, a neutralidade do IVA é afetada quando for impossível ou excessivamente difícil para o fornecedor dos bens ou serviços obter esse comprovativo num prazo razoável.

39 A este respeito, a KFP precisou, sem ser contestada neste ponto, que o direito polaco não prevê, relativamente ao adquirente dos bens ou serviços, nenhuma obrigação juridicamente vinculativa de comprovar a receção de uma fatura retificada, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

40 Se, para o fornecedor dos bens ou serviços, a recuperação num prazo razoável do excedente do IVA pago à Administração Fiscal com base na fatura inicial se tornar impossível ou excessivamente difícil devido à condição em causa no processo principal, os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade exigem que o Estado-Membro em causa permita que o sujeito passivo demonstre, através de outros meios, perante as autoridades fiscais nacionais, por um lado, que efetuou as diligências necessárias nas circunstâncias do caso concreto para se assegurar de que o adquirente dos bens ou serviços está na posse da fatura retificada e que dela teve conhecimento e, por outro, que a operação em causa foi efetivamente realizada em conformidade com as condições enunciadas na referida fatura retificada.

41 A este respeito, podem ser utilizadas cópias da fatura retificada e do lembrete dirigido ao adquirente dos bens ou serviços para efeitos do envio do comprovativo da receção e, como a KFP alegou na audiência, sem ser contestada neste ponto, provas dos pagamentos ou a apresentação de registos contabilísticos que permitam identificar o montante efetivamente pago ao sujeito passivo a título da operação em causa, pelo adquirente dos bens ou serviços.

42 Em face das considerações precedentes, há que responder à questão submetida que:

— uma exigência que subordina a redução do valor tributável, tal como resulta de uma fatura inicial, à posse, pelo sujeito passivo, de um comprovativo da receção de uma fatura retificada entregue pelo adquirente dos bens ou serviços enquadra-se no conceito de condição referido no artigo 90.º, n.º 1, da diretiva IVA;

— os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade não se opõem, em princípio, a essa exigência. Contudo, quando se revele impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo, fornecedor de bens ou serviços, dispor desse comprovativo da receção num prazo razoável, não lhe pode ser recusado demonstrar, através de outros meios, perante as autoridades fiscais nacionais, por um lado, que efetuou as diligências necessárias nas circunstâncias do caso concreto para se assegurar de que o adquirente dos bens ou serviços está na posse da fatura retificada e que teve conhecimento dela e, por outro, que a operação em causa foi efetivamente realizada em conformidade com as condições enunciadas na referida fatura retificada.

Quanto às despesas

43 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 (Segunda Secção) declara:

Uma exigência que subordina a redução do valor tributável, tal como resulta de uma fatura inicial, à posse, pelo sujeito passivo, de um comprovativo da receção de uma fatura retificada enviado pelo adquirente dos bens ou serviços enquadra-se no conceito de condição referido no artigo 90.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.

Os princípios da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado e da proporcionalidade não se opõem, em princípio, a essa exigência. Contudo, quando se revele impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo, fornecedor de bens ou serviços, dispor desse comprovativo da receção num prazo razoável, não lhe pode ser recusado demonstrar, através de outros meios, perante as autoridades fiscais nacionais, por um lado, que efetuou as diligências necessárias nas circunstâncias do caso concreto para se assegurar de que o adquirente dos bens ou serviços está na posse da fatura retificada e que teve conhecimento dela e, por outro, que a operação em causa foi efetivamente realizada em conformidade com as condições enunciadas na referida fatura retificada.

Assinaturas