Coletânea da Jurisprudência

DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

3 de março de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 90.º — Redução do valor tributável — Não pagamento total ou parcial do preço — Crédito definitivamente incobrável — Prazo de prescrição para pedir a redução posterior do valor tributável do IVA — Data em que o prazo começa a correr»

No processo C-507/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Pécsi Törvényszék (Tribunal Regional de Pécs, Hungria), por Decisão de 17 de setembro de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de outubro de 2020, no processo

**FGSZ Földgázszállító Zrt.**

contra

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente da Sexta Secção, C. Toader (relatora) e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de decidir por despacho fundamentado, nos termos do artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça,

profere o presente

## Despacho

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; a seguir «Diretiva IVA»), lido em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade.

* Língua do processo: húngaro.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a FGSZ Földgázszállító Zrt., uma sociedade comercial húngara, à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria; a seguir «Direção de Recursos») a propósito da recusa desta última de conceder à FGSZ o direito à redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) na proporção da contrapartida de IVA que não recebeu devido à insolvência do devedor.

## 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 derrogar o disposto no n.º 1.»

4 Nos termos do artigo 185.º desta diretiva:

«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.»

5 O artigo 273.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva prevê:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

### *Direito húngaro*

6 A az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (Lei XCII de 2003, Relativa ao Código de Processo Tributário) [*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., p. 9990)], aplicável aos factos do litígio no processo principal, prevê, no seu artigo 4.º, n.º 3, alínea b), em substância, que o reembolso do IVA deve ser qualificado de ajuda orçamental, estando, portanto, sujeito às regras de prescrição aplicáveis às ajudas orçamentais.

7 O artigo 164.º, n.º 1, da Lei XCII de 2003 dispõe, em substância, que o direito de requerer uma ajuda orçamental prescreve no termo de um prazo de cinco anos a contar do ano em que surgiu o direito de apresentar esse pedido.

## Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A FGSZ enviou à EMFESZ Kft., uma sociedade parceira (a seguir «sociedade devedora»), várias faturas que incluíam o IVA, relativas ao período compreendido entre outubro de 2010 e janeiro de 2011. Em 2011, a FGSZ declarou e pagou à autoridade tributária o IVA relativo a essas faturas.

9 Antes de essas faturas serem pagas, a sociedade devedora foi objeto de processos de liquidação, entre os quais o instaurado em 28 de janeiro de 2014 pelo Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria). O crédito resultante das referidas faturas foi declarado pela FGSZ, tendo o liquidatário da sociedade devedora, em 7 de maio de 2018, confirmado a admissibilidade desse crédito. Em 13 de dezembro de 2019, este declarou que o referido crédito se tornara incobrável.

10 Em 19 de dezembro de 2019, a FGSZ apresentou um pedido de reembolso do IVA relativo a essas mesmas faturas e de pagamento dos juros de mora.

11 Por Decisão de 24 de janeiro de 2020, a autoridade tributária de primeiro grau indeferiu esse pedido, com o fundamento de que o prazo de prescrição de cinco anos, previsto pela legislação nacional, tinha terminado em 31 de dezembro de 2016.

12 A FGSZ apresentou reclamação desta decisão de indeferimento para a Direção de Recursos, que foi indeferida em 3 de março de 2020. Esta Direção recordou que, embora o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA preveja que o valor tributável é reduzido quando, como no processo principal, o IVA relativo a faturas não tenha sido pago, compete aos Estados-Membros determinar as condições em que essa redução deve ser efetuada. A este título, considerou que os Estados-Membros podiam prever que o direito de obter uma redução do valor tributável podia ser sujeito a um prazo de prescrição. Em seu entender, esse prazo deveria começar a correr a partir da data de cumprimento da obrigação de pagamento, ou seja, a indicada nas faturas.

13 A FGSZ interpôs recurso judicial da Decisão de 3 de março de 2020 para o órgão jurisdicional de reenvio. Em substância, baseando-se nos Acórdãos de 21 de março de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), e de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), alegou que o prazo de prescrição deve começar a correr não a partir da data do cumprimento da obrigação de pagamento inicialmente prevista mas da data em que o crédito se tornou incobrável.

14 Considerando que este processo suscitava dificuldades de interpretação do direito da União, o Pécsi Törvényszék (Tribunal Regional de Pécs, Hungria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É conforme com os princípios fundamentais da proporcionalidade, da neutralidade fiscal e da efetividade — tendo especialmente em consideração o n.º 63 das Conclusões da advogada-geral [J. Kokott] apresentadas no processo Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17), bem como o n.º 27 do Acórdão Di Maura (C-246/16) e o n.º 36 do Acórdão T-2 (C-396/16), e tendo em conta que um Estado-Membro não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao efetivamente recebido por quem entregou o bem ou prestou o serviço na origem da referida entrega ou prestação — uma prática de um Estado-Membro segundo a qual, partindo da premissa de que a redução aplicável à matéria coletável em caso de não pagamento definitivo nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA produz efeitos *ex tunc*, o prazo de prescrição de cinco anos estabelecido com caráter geral por esse Estado-Membro, durante o qual se pode proceder à redução da matéria coletável, se conta a partir do momento da entrega de bens inicial e não a partir do momento em que a dívida em causa se tornou incobrável, e, com base no termo do referido prazo de prescrição, se priva o sujeito passivo que agiu de boa-fé do seu direito à redução da matéria coletável relativamente a dívidas que se tenham tornado definitivamente incobráveis, em circunstâncias em que entre o momento em que se efetua a entrega de bens e aquele em que a dívida se torna definitivamente incobrável podem decorrer vários anos e em que, no momento em que a dívida se tornou definitivamente incobrável, a regulamentação do Estado-Membro não permitia, contrariamente ao direito [da União], a redução da matéria coletável em caso de dívidas que se tornaram definitivamente incobráveis?»

**Quanto à questão prejudicial**

15 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 90.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-Membro fixa um prazo de prescrição no termo do qual o sujeito passivo, que dispõe de um crédito que se tornou definitivamente incobrável, deixa de poder invocar o seu direito de obter uma redução da matéria coletável, esse prazo deve começar a correr a partir da data do cumprimento da obrigação de pagamento inicialmente prevista ou da data em que o crédito se tornou definitivamente incobrável.

16 Por força do artigo 99.º do seu Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça pode, nomeadamente quando a resposta a uma questão submetida a título prejudicial possa ser claramente deduzida da jurisprudência, decidir a qualquer momento, mediante proposta do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, pronunciar-se por meio de despacho fundamentado.

17 No presente processo, há que aplicar esta disposição.

18 Em primeiro lugar, há que recordar, por um lado, que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA 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. Esta disposição 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. A referida disposição constitui a expressão de um princípio fundamental dessa diretiva, o princípio da neutralidade fiscal, segundo o qual o valor

tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao montante que o sujeito passivo recebeu [Despacho de 24 de outubro de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, não publicado, EU:C:2019:901, n.º 19 e jurisprudência referida, e Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.º 21 e jurisprudência referida].

19 Tendo em conta a redação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, lido em conjugação com a do seu artigo 273.º, bem como o princípio da neutralidade fiscal, é necessário que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos para exercer, perante as autoridades fiscais, o direito de proceder 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 contrapartida [v., neste sentido, Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.ºs 22 a 25 e jurisprudência referida].

20 Por outro lado, o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros derrogarem, em caso de não pagamento total ou parcial do preço da operação, a regra referida no artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva. A este respeito, o Tribunal de Justiça teve ocasião de precisar que o exercício desta faculdade de derrogação não pode permitir aos Estados-Membros excluir pura e simplesmente a redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento. A referida faculdade de derrogação destina-se apenas a permitir a estes últimos remediar a incerteza ligada ao não pagamento de uma fatura ou ao caráter definitivo deste e não resolve a questão de saber se a redução do valor tributável pode não ser efetuada em caso de não pagamento [v., neste sentido, Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.ºs 29 e 30 e jurisprudência referida].

21 No caso em apreço, em 13 de dezembro de 2019, foi declarado o caráter incobrável do crédito detido pela FGSZ, devido ao não pagamento total das faturas pela sociedade devedora. Em 19 de dezembro de 2019, a FGSZ apresentou um pedido para efeitos do reembolso do IVA relativo a essas faturas.

22 Daqui resulta que, à data da apresentação desse pedido, estava demonstrado o caráter definitivamente incobrável do crédito.

23 Em segundo lugar, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a possibilidade de apresentar um pedido de reembolso de IVA sem limite de tempo iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, tendo em conta os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja suscetível de ser indefinidamente posta em causa. Embora a existência de um prazo de prescrição cujo termo tem por consequência um credor deixar de poder pedir a redução do valor tributável do IVA relativo a certos créditos não possa ser considerada incompatível com a Diretiva IVA, a determinação da data a partir da qual esse prazo começa a correr releva do direito nacional, sem prejuízo do respeito pelos princípios da equivalência e da efetividade (v., neste sentido, Acórdãos de 21 de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, n.ºs 16 e 17 e jurisprudência referida, e de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, n.ºs 36 e 37 e jurisprudência referida).

24 Relativamente ao princípio da equivalência, refira-se que o Tribunal de Justiça não dispõe de nenhum elemento suscetível de levantar dúvidas quanto à conformidade da regulamentação em causa no processo principal com esse princípio.

25 Quanto ao princípio da efetividade, o Tribunal de Justiça declarou, no que respeita ao artigo 185.º da Diretiva IVA, que sublinhou dever ser objeto de uma interpretação coerente com o artigo 90.º desta diretiva (Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 35), que, na medida em que o sujeito passivo não demonstrou falta de diligência, e não havendo abuso ou conluio fraudulento, não se podia validamente opor ao exercício do direito à redução do IVA um prazo que tenha começado a correr na data de emissão das faturas iniciais e que, em relação a algumas operações, tenha terminado antes da regularização (v., neste sentido, Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 43 e jurisprudência referida).

26 Com efeito, tais modalidades de cômputo do prazo não se podem justificar com a necessidade de ter em conta a incerteza quanto ao caráter definitivamente incobrável do crédito [v., neste sentido, Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.ºs 33 a 35 e 44 e jurisprudência referida].

27 Importa recordar, a este respeito, que o Tribunal de Justiça já declarou que o direito da União se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA ao sujeito passivo, com o fundamento de o prazo de preclusão previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito ter começado a correr quer na data da entrega dos bens, tendo terminado antes da apresentação do pedido de reembolso (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 51), quer na data de emissão das referidas faturas iniciais, tendo terminado (Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 44).

28 Daqui resulta que, quando um Estado-Membro tenha previsto que o direito de um credor obter a redução do valor tributável previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA está sujeito a um prazo de prescrição, esse prazo deve começar a correr não a partir da data de cumprimento da obrigação de pagamento inicialmente prevista mas da data em que o crédito se tornou definitivamente incobrável.

29 No caso em apreço, embora a regulamentação nacional em causa no processo principal fixe um prazo de prescrição de cinco anos a contar do ano em que surgiu o direito de apresentar esse pedido, resulta das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que a FGSZ apresentou um pedido para efeitos de reembolso do IVA, em 19 de dezembro de 2019, ou seja, seis dias após a declaração, pelo liquidatário da sociedade devedora, do caráter incobrável do crédito em causa.

30 Daqui resulta que, ao apresentar o seu pedido nesse prazo, há que constatar que o sujeito passivo agiu com diligência e que não pode ser privado do seu direito à redução do valor tributável.

31 Por último, há ainda que recordar que, por um lado, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA preenche as condições para produzir efeito direto 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. Assim, quando um sujeito passivo, como a FGSZ, não cumpre as condições fixadas pela regulamentação nacional que não estão em conformidade com essa disposição, esse sujeito passivo pode invocar a referida disposição nos órgãos jurisdicionais nacionais contra o

Estado-Membro em causa, para obter a redução do seu valor tributável [Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.os 51 e 52 e jurisprudência referida].

32 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 90.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade, deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-Membro fixa um prazo de prescrição no termo do qual o sujeito passivo, que dispõe de um crédito que se tornou definitivamente incobrável, deixa de poder invocar o seu direito de obter uma redução da matéria coletável, esse prazo deve começar a correr não a partir da data do cumprimento da obrigação de pagamento inicialmente prevista mas da data em que o crédito se tornou definitivamente incobrável.

## Quanto às despesas

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

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) decide:

**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, lido em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal e da efetividade, deve ser interpretado no sentido de que, quando um Estado-Membro fixa um prazo de prescrição no termo do qual o sujeito passivo, que dispõe de um crédito que se tornou definitivamente incobrável, deixa de poder invocar o seu direito de obter uma redução da matéria coletável, esse prazo deve começar a correr não a partir da data do cumprimento da obrigação de pagamento inicialmente prevista mas da data em que o crédito se tornou definitivamente incobrável.**

Assinaturas