Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

3 de julho de 2019*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Valor tributável — Redução — Princípio da neutralidade fiscal — Contrato de locação financeira resolvido por falta de pagamento das prestações — Aviso de liquidação retificativo — Âmbito de aplicação — Operações tributáveis — Entrega de bens efetuada a título oneroso — Pagamento de uma "indemnização" por resolução do contrato até ao termo deste último — Competência do Tribunal de Justiça»

No processo C-242/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária), por decisão de 26 de março de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de abril de 2018, no processo

«UniCredit Leasing» EAD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

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

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da «UniCredit Leasing» EAD, por I. Dimitrova e M. Raykov, advokati,

– em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP), por N. Kalistratov, na qualidade de agente,

– em representação do Governo búlgaro, por E. Petranova e T. Mitova, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: búlgaro.

– em representação da Comissão Europeia, por M. Kellerbauer, Y. Marinova e P. Mihaylova, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-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 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 «UniCredit Leasing» EAD (a seguir «Unicredit») ao Direktor na Direktsia «Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) [diretor da Direção «Recursos e Assuntos Fiscais e de Segurança Social» de Sófia da Administração Central da Autoridade Tributária Nacional (NAP), Bulgária] (a seguir «Direktor») a respeito da recusa deste último em lhe reconhecer o direito a uma retificação do montante do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago e relativo às prestações não pagas de um contrato de locação financeira.

Quadro jurídico

Direito da União

Ato de adesão da República da Bulgária à União Europeia

3 Nos termos do artigo 2.º do Ato relativo às condições de adesão da República da Bulgária e da Roménia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 2005, L 157, p. 203):

«A partir da data da adesão, as disposições dos Tratados originários e os atos adotados pelas Instituições e pelo Banco Central Europeu antes da adesão vinculam a Bulgária e a Roménia e são aplicáveis nesses Estados nos termos desses Tratados e do presente Ato.»

Diretiva IVA

4 O artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva do IVA dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

5 O artigo 14.º desta diretiva dispõe:

«1. Entende-se por "entrega de bens" a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

2. Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

a) A transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indemnização, em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei;

b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;

c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.

3. Os Estados-Membros podem considerar entrega de bens a entrega de determinadas obras em imóveis.»

6 O artigo 63.º da referida diretiva estabelece:

«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.»

7 O artigo 73.º da mesma diretiva prevê:

«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.»

8 O artigo 90.º da Diretiva IVA 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.»

9 O artigo 273.º da referida diretiva dispõe:

«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 búlgaro

10 Nos termos do artigo 6.º da Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2007, a seguir «ZDDS»):

«(1) considera-se "entrega de bens", na aceção da presente lei, a transmissão do direito de propriedade ou de outro direito real sobre um bem.

(2) Para efeitos da presente lei, considera-se igualmente "entrega de bens":

[…]

3. (alterado pelo DV n.º 101, de 2013, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2014) A colocação à disposição efetiva de um bem em execução de um contrato de locação financeira que preveja expressamente a transmissão do direito de propriedade sobre esses bens; a presente disposição aplica-se igualmente quando o contrato de locação financeira preveja apenas uma opção de transmissão da propriedade sobre os bens e que a soma das rendas devidas por força do referido contrato, sem os juros nos termos do artigo 46.º, n.º 1, ponto 1, seja idêntica ao preço normal dos bens na data da colocação à disposição […]»

11 O artigo 115.º da ZDDS prevê:

«(1) Em caso de alteração do valor tributável ou de anulação de uma entrega relativamente à qual tenha sido emitida uma fatura, o fornecedor é obrigado a emitir uma nota relativa a essa fatura.

(2) (completado no DV n.º 97, de 2016, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2017) A nota deve ser emitida nos cinco dias seguintes à situação a que se refere o n.º 1, e quando diga respeito a uma entrega para a qual tenha sido emitida uma fatura com indicação do IVA faturado sobre o pagamento de um adiantamento, no prazo de cinco dias a contar da data de reembolso, da compensação ou de outro pagamento a título oneroso do montante do adiantamento previsto, pelo montante reembolsado, compensado ou pago a título oneroso de outro modo.

(3) Em caso de aumento do valor tributável, deve ser emitida uma nota de débito; em caso de diminuição do valor tributável ou de anulação da operação, deve ser emitida uma nota de crédito.

(4) Para além dos elementos essenciais referidos no artigo 114.º, a nota retificativa de uma fatura deve indicar obrigatoriamente:

1. o número e a data da fatura para a qual a nota é emitida;

2. o motivo da emissão dessa nota;

(5) A nota deve ser emitida pelo menos em dois exemplares: um para o fornecedor e outro para o destinatário.

(6) Em caso de anulação ou de resolução do contrato de locação financeira previsto no artigo 6.º, n.º 2, ponto 3, o fornecedor deve emitir uma nota de crédito correspondente à diferença entre o valor tributável correspondente à entrega na aceção do artigo 6.º, n.º 2, ponto 3, e o restante montante a título do referido contrato, isento do IVA nos termos da presente lei.

(7) (novo, DV n.º 94, de 2012, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2013) A nota relativa a uma fatura pode não conter os elementos essenciais referidos no artigo 114.º, n.º 1, pontos 12, 14 e 15, salvo quando diga respeito a uma entrega cujo lugar de execução se encontre no território de um Estado-Membro, uma operação intracomunitária e uma venda à distância de bens.»

12 O artigo 116.º da ZDDS enuncia:

«(1) Não é permitida a introdução de retificações e aditamentos às faturas e às notas correspondentes. Os documentos emitidos ou retificados irregularmente devem ser anulados e devem ser emitidos novos documentos.

(2) São igualmente considerados documentos emitidos irregularmente as faturas emitidas e as notas correspondentes nas quais não seja indicado o IVA, quando deveria ser.

(3) São igualmente considerados documentos emitidos irregularmente as faturas emitidas e as notas correspondentes em que seja indicado o IVA, quando não deveria ser.

(4) Quando os documentos emitidos irregularmente ou retificados forem incluídos nos registos contabilísticos do fornecedor ou do destinatário, para os anular, é necessário elaborar, para cada uma das partes, um ata que indique:

1. o motivo da anulação;

2. o número e a data do documento anulado;

3. o número e a data de emissão do novo documento;

4. a assinatura das pessoas que elaboraram a ata para cada uma das partes.

5. O emitente conserva todos os exemplares dos documentos anulados que são inscritos na contabilidade do fornecedor e do destinatário, em conformidade com o regulamento de execução da lei.»

13 O n.º 9 das disposições finais e transitórias da ZDDS dispõe:

«(1) Quando, por força de um contrato de locação financeira, os bens sejam colocados efetivamente à disposição antes da entrada em vigor da presente lei, todos os pagamentos seguintes (prestações mensais de reembolso) em execução desse contrato devidos após a entrada em vigor [da ZDDS] são considerados operações individuais cujo facto gerador ocorre na data do pagamento ou, se for anterior, na data em que o mesmo se tornou exigível.

(2) O n.º 1 aplica-se apenas no caso de, no prazo de um mês a contar da entrada em vigor [da ZDDS], o sujeito passivo (fornecedor) enviar à direção territorial da Autoridade Tributária nacional em que está registado uma lista na qual constem obrigatoriamente as seguintes informações:

1. o destinatário nos termos dos contratos referidos no n.º 1;

2. o número e o montante das prestações mensais, por força de todos os contratos relativamente aos quais tenha sido emitido um documento fiscal, mas que não tenham sido pagas;

3. o número e o montante das prestações mensais por força de todos os contratos relativamente aos quais o facto gerador na aceção do n.º 1 ocorra após a entrada em vigor da presente lei.

(3) No que se refere aos contratos que não constem de uma lista entregue nos termos do n.º 2, considera-se que, na data da entrada em vigor [da ZDDS], o sujeito passivo efetua uma operação na aceção do artigo 6.º, n.º 2, ponto 3, cujo valor tributável é equivalente à soma das prestações mensais devidas após a entrada em vigor [da ZDDS], sem o IVA devido por estas.»

14 O artigo 128.º do Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (Código de Processo Tributário e da Segurança Social (DV n.º 105, de 29 de dezembro de 2005, em vigor desde 1 de janeiro de 2006, a seguir «DOPK») prevê:

«(1) Os montantes indevidamente pagos ou recebidos, relativos a impostos, contribuições sociais obrigatórias, multas e sanções pecuniárias impostas pelos serviços tributários, bem como os montantes suscetíveis de serem reembolsados pela autoridade tributária nacional ao abrigo da legislação tributária ou da segurança social, devem ser compensados pelos serviços tributários pelo reembolso das dívidas públicas exigíveis cobradas pela Autoridade Tributária nacional. É possível efetuar uma compensação com uma dívida prescrita quando o crédito do devedor se tiver tornado exigível antes de a sua dívida ter prescrito. […]»

15 O artigo 129.º do DOPK enuncia:

«(1) A compensação ou o reembolso podem ser efetuados oficiosamente pela Administração Fiscal ou mediante pedido escrito do interessado. Salvo disposição legal em contrário, o pedido de compensação ou de reembolso é analisado se for apresentado nos cinco anos seguintes a 1 de janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto gerador do reembolso.

[…]

(3) (completado DV n.º 108, de 2007) O aviso de compensação ou reembolso deve ser emitido no prazo de 30 dias a contar da receção do pedido se não for ordenada nenhuma inspeção antes do termo desse prazo. Mesmo em caso de compensação ou reembolso, incluindo quando o aviso referido na primeira frase tenha sido impugnado, as dívidas tributárias ou de contribuições sociais obrigatórias podem ser objeto de uma inspeção. Se o aviso for objeto de um recurso contencioso, é possível emitir um aviso de liquidação retificativo até ao momento em que a decisão judicial transite em julgado. […]

(7) Os avisos de compensação ou reembolso são impugnáveis segundo as modalidades previstas para recurso de avisos de liquidação retificativos.»

16 O artigo 133.º do DOPK dispõe:

«(1) Uma dívida tributária ou de contribuições sociais obrigatórias declarada mediante um aviso de liquidação retificativo definitivo e que não foi objeto de recurso judicial pode ser alterada por iniciativa do serviço tributário ou a pedido da pessoa inspecionada.

(2) A dívida é alterada pelos seguintes motivos:

1. quando surjam novas circunstâncias ou novas provas escritas essenciais para determinar as dívidas tributárias ou de contribuições para a segurança social obrigatórias, de que a pessoa, ou o serviço, que emitiu o aviso de liquidação retificativo, não podia ter conhecimento antes:
   a) da emissão do aviso de liquidação retificativo, no caso de não ter sido impugnado;
   b) da aquisição do caráter definitivo do aviso de liquidação retificativo, quando este tenha sido impugnado.

2. quando o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se tenha constatado que as explicações escritas dadas por um terceiro, as conclusões de peritos, as declarações escritas, com base nas quais é declarada a dívida tributária ou de contribuições sociais obrigatórias são falsas ou que o

destinatário do aviso, o seu representante, ou o serviço tributário que participou na liquidação dos impostos ou das contribuições sociais obrigatórias ou examinou o recurso do aviso de alteração cometeu uma infração penal.

3. quando a determinação da dívida se baseia num documento devidamente reconhecido por via judicial como falso, que contém falsas informações ou que tenha sido falsificado;

4. quando a determinação da dívida se baseie num ato de um órgão jurisdicional ou de outra autoridade estatal que tenha sido posteriormente anulado;

5. quando seja emitido outro aviso de liquidação retificativo contrário ao que adquiriu caráter definitivo relativo às mesmas dívidas, ao mesmo período e ao mesmo sujeito passivo. […]»

17 O artigo 134.º do DOPK tem a seguinte redação:

«(1) (completado DV n.º 94, de 2015, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2016) O serviço tributário que constate um motivo de alteração nos termos do artigo 133.º, n.º 2, deve informar o diretor territorial justificando a existência do motivo. Depois de ter apreciado a existência de um motivo de alteração, o diretor territorial pode confiar ou decidir delegar uma inspeção que permita alterar as dívidas tributárias ou de quotizações sociais obrigatórias já determinadas.

(2) Uma pessoa interessada pode apresentar um pedido escrito ao diretor territorial, juntando ao mesmo as provas que invoca.

(3) A alteração é permitida se a decisão que ordena a inspeção for emitida ou o pedido de alteração for apresentado no prazo de três meses a contar do conhecimento do motivo de alteração e antes do termo do prazo previsto no artigo 109.º

(4) No prazo de trinta dias após a apresentação do pedido referido no n.º 2, o diretor territorial ordena ou recusa a inspeção mediante decisão fundamentada. É enviada uma cópia da decisão de indeferimento à pessoa que apresentou o pedido no prazo de sete dias após a decisão ter sido tomada e o mais tardar catorze dias após o termo do prazo previsto na primeira frase do presente número.

(5) (alterado DV n.º 30, de 2006, em vigor a partir de 1 de março de 2007) A pessoa interessada pode interpor recurso da decisão de indeferimento no prazo de catorze dias a contar da receção da decisão, e de um indeferimento tácito, num prazo de 30 dias a contar do termo do prazo de resposta, no tribunal administrativo competente para apreciar o recurso do aviso de liquidação retificativo. O recurso é interposto por intermédio do diretor territorial. O órgão jurisdicional pronuncia-se sobre o recurso por despacho não suscetível de recurso.

(6) Quando se comprovar que a dívida tributária ou de contribuições sociais obrigatórias foi fixada num montante superior ou inferior ao que é devido, é emitido um aviso de liquidação retificativo sobre a diferença. Se houver um excesso de imposto, este é compensado ou reembolsado mediante o aviso de liquidação retificativo.»

18 O artigo 87.º da Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Lei relativa às obrigações e aos contratos) (a seguir «ZZD») prevê:

«(1) Se o devedor de um contrato bilateral não cumprir as suas obrigações por um motivo que lhe seja imputável, o credor pode resolver o contrato desde que fixe ao devedor um prazo adequado para o cumprimento e o tenha informado de que, expirado esse prazo, o contrato se considera resolvido. A constituição em mora é feita por escrito se o contrato tiver sido celebrado por escrito. […]»

19 O artigo 88.º da ZZD estabelece:

«(1) A resolução tem efeito retroativo, exceto no caso dos contratos de execução continuada ou periódica. O credor tem direito à reparação dos prejuízos causados pelo incumprimento do contrato. […]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 Em 6 de fevereiro de 2006, a sociedade «BA Kreditanstalt Bulus» EOOD (a seguir «Bulus» ou «locador»), à qual sucedeu a Unicredit, celebrou com a «Vizatel» OOD (a seguir «locatário») um contrato de locação financeira com opção de compra, nos termos do qual o locador se comprometia a adquirir um terreno designado pelo locatário, a construir aí um edifício e juntamente com o terreno ceder o uso ao locatário.

21 Este contrato foi celebrado por um período de onze anos que começou a correr no início do mês seguinte ao da entrega material do bem objeto do contrato, em contrapartida de uma renda mensal. O contrato estipulava que o locador podia resolver antecipadamente o contrato em caso de não pagamento de pelo menos três rendas pelo locatário e exigir o pagamento de uma indemnização igual ao montante de todas as rendas não pagas até ao final do período da locação financeira.

22 Em 5 de dezembro de 2006, o objeto do contrato foi entregue ao locatário e, em 28 de dezembro seguinte, o locador emitiu uma fatura com IVA a título da primeira prestação. Por aviso de liquidação retificativo de 14 de fevereiro de 2008, a Administração Fiscal búlgara determinou uma dívida de IVA da Bulus, calculada sobre um valor tributável igual ao montante de todas as rendas devidas para todo o período de vigência do contrato, tendo-a posteriormente compensado mediante um crédito fiscal que este último detinha sobre o fisco.

23 Embora o locador tenha continuado a emitir faturas com IVA até 29 de outubro de 2010 e, depois, de 4 de agosto de 2011 a 31 de agosto de 2012, o locatário deixou de pagar as prestações devidas a partir do mês de abril de 2009. Devido ao incumprimento culposo das suas obrigações pelo locatário, a Bulus resolveu unilateralmente o contrato de locação financeira com efeitos a partir de 6 de junho de 2015.

24 Foi nestas circunstâncias que a Bulus solicitou à Administração Fiscal búlgara o reembolso do IVA calculado no aviso de liquidação retificativo de 14 de fevereiro de 2008. Todavia, o seu pedido foi indeferido por decisão do serviço de receitas competente, que foi confirmada pelo Direktor.

25 A Bulus interpôs recurso dessa decisão para o Administrativen sad Sofia (Tribunal Administrativo de Sófia, Bulgária), que lhe negou provimento.

26 A UniCredit, que sucedeu à Bulus, interpôs recurso dessa sentença para o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária). Sustenta, nomeadamente, que o Administrativen sad Sofia (Tribunal Administrativo de Sófia) violou o direito à redução do valor tributável do IVA em caso de resolução de um contrato, garantido pelo artigo 90.º da Diretiva IVA.

27 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o direito à correção do valor tributável do IVA, quando este é determinado por um aviso de liquidação retificativo definitivo, e não mediante fatura, não é aplicável, uma vez que se trata de um ato administrativo que determina uma dívida fiscal. Além disso, mesmo admitindo que esse direito à correção seja aplicável, haveria que distinguir, por um lado, o período durante o qual o locatário pagou as prestações e relativamente ao qual não há que efetuar uma correção do valor tributável do IVA e, por outro, o período durante o qual o locatário deixou de pagar as prestações até à resolução do contrato por não pagamento parcial e para o qual, segundo o direito nacional, não é possível restabelecer a situação anterior à celebração do contrato. Ainda assim, admitindo que se trata de um caso de não pagamento parcial, e não de resolução, na aceção do

artigo 90.º da Diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que nenhuma disposição do direito búlgaro regula as modalidades de redução do valor tributável fixado por um aviso de liquidação retificativo no caso de não pagamento parcial ou total.

28 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a correção do valor tributável do IVA no que se refere ao período compreendido entre a resolução do contrato e o termo previsto neste último, uma vez que não se demonstrou, por um lado, que o objeto do contrato foi entregue ao locador antes do termo desse contrato e, por outro, que as dívidas do locatário foram definitivamente saldadas, tendo em conta a cláusula desse contrato que prevê o pagamento ao locador de uma indemnização em caso de resolução por incumprimento culposo.

29 Nestas circunstâncias, o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A disposição do artigo 90.º, n.º 1, da [Diretiva IVA] permite, após a resolução do contrato de locação financeira, uma redução do valor tributável e o reembolso do IVA que foi fixado por um aviso de liquidação definitivo sobre um valor tributável constituído pelo montante das rendas mensais para o período de vigência do contrato?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: quais dos casos mencionados no artigo 90.º, n.º 1, da [Diretiva IVA] pode o locador invocar perante um Estado-Membro, em caso de resolução de um contrato de locação financeira por não pagamento parcial das rendas devidas, para obter uma redução do valor tributável do IVA na proporção das rendas devidas, mas não pagas no período decorrido desde a cessação dos pagamentos até ao momento da resolução do contrato, uma vez que a resolução não tem efeito retroativo e tal é confirmado por uma cláusula do próprio contrato?

3) A interpretação do artigo 90.º, n.º 2, da [Diretiva IVA] permite concluir que, num caso como o presente, existe uma derrogação ao artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA?

4) A interpretação do artigo 90.º, n.º 1, da [Diretiva IVA] permite considerar que o termo "resolução" utilizado nessa disposição abrange o caso em que o locador, no âmbito de um contrato de locação financeira com transmissão firme da propriedade, já não pode exigir ao locatário o pagamento da renda pelo facto de o contrato de locação financeira ter sido resolvido pelo locador em virtude de incumprimento do locatário, embora tenha direito, nos termos do contrato, a uma indemnização no valor total das rendas não pagas que seriam devidas até ao final do prazo da locação?»

Quanto à competência do Tribunal de Justiça

30 Segundo jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça é competente para interpretar o direito da União unicamente no que se refere à sua aplicação num novo Estado-Membro a partir da data da sua adesão à União Europeia (Acórdãos de 15 de setembro de 2011, Słaby e o., C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589, n.º 27, e de 21 de novembro de 2018, Văđan, C-664/16, EU:C:2018:933, n.º 34).

31 Daqui resulta, nomeadamente, que o Tribunal de Justiça não tem competência para interpretar diretivas da União relativas ao IVA, quando o período de tributação em questão no processo principal for anterior à adesão do Estado-Membro em causa à União (Acórdão de 27 de junho de 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, n.º 18).

32 Em contrapartida, o Tribunal de Justiça é competente para interpretar o direito da União quando os factos do processo principal são parcialmente posteriores à data de adesão do Estado-Membro à União (Acórdão de 15 de abril de 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, n.º 15) ou quando têm a sua origem num contrato celebrado antes da adesão do Estado-Membro à União e esta situação continuou a

produzir efeitos após essa data (v., por analogia, no que se refere a um contrato de concessão, Acórdão de 15 de dezembro de 2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, n.os 22 e 23, e, no que se refere à constituição, mediante contrato, de direitos de usufruto, Acórdão de 6 de março de 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.os 38 e 40).

33 No caso em apreço, o contrato de locação financeira foi celebrado em fevereiro de 2006 e o IVA tornou-se exigível a partir da entrega material do bem objeto do contrato em dezembro de 2006. Por conseguinte, os factos do litígio no processo principal e o período de cobrança são anteriores à adesão da República da Bulgária à União em 1 de janeiro de 2007.

34 Todavia, tratava-se de um contrato de execução continuada que obrigava o locatário a pagar durante onze anos rendas sujeitas a IVA a partir de 28 de dezembro de 2006. Por conseguinte, a situação nascida deste contrato continuou a produzir efeitos depois da data da adesão da República da Bulgária à União.

35 Assim, tendo em conta as características próprias desse contrato e a persistência dos seus efeitos jurídicos depois da data de adesão deste Estado-Membro à União, o Tribunal de Justiça é competente para conhecer das questões prejudiciais relativas às consequências fiscais da sua execução.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

36 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que permite, em caso de resolução de um contrato de locação financeira, uma redução do valor tributável do IVA, fixado de modo forfetário por um aviso de liquidação retificativo sobre todas as rendas devidas para todo o período de vigência do contrato, quando esse aviso de liquidação seja definitivo e constitua assim um «ato administrativo estável» que determina uma dívida fiscal.

37 Deve recordar-se, a este respeito, que o artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva, 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 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 contraprestação. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contraprestação 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 (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 29 e jurisprudência referida).

38 Deve recordar-se igualmente que, embora os Estados-Membros possam prever, nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA, as obrigações que julguem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, tais medidas só podem, em princípio, derrogar as regras relativas ao valor tributável 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 a pôr em causa a neutralidade do IVA (Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.os 31 e 33).

39 Importa, assim, que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, 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).

40 Ora, a emissão de um aviso de liquidação retificativo, como o que está em causa no processo principal, não pode constituir uma formalidade que visa assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, na aceção do artigo 273.º da Diretiva IVA.

41 Assim, a emissão de um aviso de liquidação retificativo, como o que está em causa no processo principal, não é, por si só, suscetível de justificar que o sujeito passivo já não possa invocar posteriormente o seu direito à redução do valor tributável do IVA em caso de resolução do contrato.

42 É o que se sucede, tendo em conta os princípios acima recordados, mesmo quando, como sublinha o órgão jurisdicional de reenvio, o aviso de liquidação retificativo adquiriu, em aplicação das normas nacionais, um caráter «estável», isto é, já não seja suscetível de recurso.

43 Daqui resulta que há que responder à primeira questão que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que permite, em caso de resolução de um contrato de locação financeira, uma redução do valor tributável do IVA, fixado de modo forfetário por um aviso de liquidação retificativo sobre todas as rendas devidas para todo o período de vigência do contrato, mesmo quando esse aviso de liquidação seja definitivo e constitua, assim, um «ato administrativo estável» que determina uma dívida fiscal nos termos do direito nacional.

Quanto à segunda a quarta questões

Quanto à admissibilidade da quarta questão

44 O Governo búlgaro alega que a quarta questão é inadmissível. Por um lado, a cláusula que prevê uma indemnização em caso de resolução do contrato por incumprimento culposo é nula por ser contrária à ordem pública no direito nacional. Por outro lado, esta questão tem por objeto um contrato de locação financeira com transmissão firme de propriedade, ao passo que o contrato em causa no processo principal inclui precisamente uma opção de compra.

45 A este respeito, importa recordar que, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.º TFUE, o juiz nacional a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade da decisão judicial a tomar tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal. Consequentemente, desde que as questões submetidas digam respeito à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (Acórdão de 5 de março de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, n.º 47).

46 Daqui resulta que as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido formulado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (Acórdão de 23 de janeiro de 2019, M.A. e o., C-661/17, EU:C:2019:53, n.º 50).

47 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que não lhe cabe, no âmbito de um reenvio prejudicial, pronunciar-se sobre a interpretação das disposições nacionais nem decidir se a interpretação dada pelo órgão jurisdicional nacional é correta, uma vez que essa interpretação é da competência exclusiva dos órgãos jurisdicionais nacionais (Acórdãos de 16 de fevereiro de 2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, n.º 21, e de 14 de junho de 2017, Online Games e o., C-685/15, EU:C:2017:452, n.º 45).

48 Por último, é ponto assente que, no âmbito do artigo 267.º TFUE, o Tribunal de Justiça não tem competência para aplicar as regras do direito da União a um caso determinado. Cabe, portanto, ao órgão jurisdicional de reenvio proceder às qualificações jurídicas necessárias à solução do litígio no processo principal. Em contrapartida, cabe ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe todas as indicações necessárias para o guiar nessa apreciação, reformulando, se necessário, a questão que lhe foi submetida (Acórdão de 2 de julho de 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 25 e jurisprudência referida).

49 No caso em apreço, o Governo búlgaro alega que a cláusula que prevê uma indemnização em caso de resolução do contrato por incumprimento culposo é nula por ser contrária à ordem pública no direito nacional. Ora, não cabe ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a interpretação do direito nacional nem assegurar-se da exatidão do quadro regulamentar e factual definido pelo órgão jurisdicional de reenvio.

50 Por outro lado, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe, como salienta o Governo búlgaro, que o contrato de locação financeira em causa no processo principal inclui uma opção de compra. No entanto, a menção, à primeira vista errada, numa passagem da questão prejudicial da falta de opção não é suscetível de tornar meramente hipotética a questão submetida. Além disso, incumbe ao Tribunal de Justiça, no âmbito de um reenvio prejudicial, dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio reformulando, se necessário, a questão que lhe foi submetida.

51 Nestas condições, a quarta questão, que será considerada pelo Tribunal de Justiça como relativa, como indica o órgão jurisdicional de reenvio no n.º 4 do seu despacho de reenvio, a um contrato de locação financeira com opção de compra, é admissível.

Quanto ao mérito

52 Com a segunda a quarta questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 90.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, se trata de uma «resolução» ou de um «não pagamento» suscetível de ser abrangidos pela derrogação à obrigação de redução do valor tributável do IVA, prevista no n.º 2 deste artigo, por um lado, no caso de falta de pagamento de uma parte das rendas devidas de um contrato de locação financeira correspondentes ao período compreendido entre a cessação dos pagamentos a resolução do contrato, uma vez que essa resolução não tem efeitos retroativos, e, por outro, no caso de falta de pagamento de uma indemnização devida em caso de resolução antecipada do contrato e correspondente ao montante de todas as rendas não pagas até ao termo desse contrato.

53 O artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros, em caso de não pagamento total ou parcial do preço, derrogar a regra recordada no n.º 37 do presente acórdão, segundo a qual estão obrigados a reduzir o valor tributável em conformidade, sempre que, posteriormente à celebração de uma transação, o sujeito passivo não receba uma parte ou a totalidade da contraprestação.

54 Como já declarado pelo Tribunal de Justiça, essa faculdade de derrogação, limitada de forma estrita ao não pagamento total ou parcial, baseia-se na ideia de que o não pagamento da contraprestação 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).

55 Com efeito, o não pagamento do preço de compra não coloca as partes no seu estado anterior à celebração do contrato. Por um lado, o comprador continua, no mínimo, a estar obrigado a pagar a totalidade do preço inicialmente acordado em caso de não pagamento total ou da parte do preço que restava pagar em caso de não pagamento parcial. Por outro lado, o vendedor ainda dispõe, em princípio, do seu crédito e pode invocá-lo em juízo (v., neste sentido, Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 29).

56 Por conseguinte, embora os termos «anulação», «rescisão» e «resolução» se refiram a situações em que a obrigação do devedor de pagar a sua dívida ou fica totalmente extinta ou é fixada a um nível definitivamente determinado, o não pagamento caracteriza-se pela incerteza inerente ao seu caráter não definitivo (v., neste sentido, Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.ºs 30 e 31).

57 No que respeita, em primeiro lugar, às rendas devidas para o período compreendido entre a cessação dos pagamentos e a resolução do contrato de locação financeira em causa, há que salientar que, no caso em apreço, o locador resolveu esse contrato com efeitos a partir de 6 de junho de 2015. No entanto, uma vez que a resolução apenas tem efeitos para o futuro, nos termos do artigo 88.º da ZZD, as prestações do contrato de locação financeira não pagas pelo locatário antes da data da sua resolução continuam a ser devidas e o locador ainda dispõe, em princípio, do seu crédito com a possibilidade de o invocar em juízo.

58 Por conseguinte, a redução em conformidade do valor tributável do IVA em caso de resolução do contrato prevista no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA não se pode aplicar a esse crédito, que não é afetado pela resolução do contrato de locação financeira.

59 Daqui resulta que a falta de pagamento de uma parte das prestações devidas relativamente ao período anterior à resolução do contrato constitui um caso de não pagamento parcial, na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, a título do qual o Estado-Membro em causa pode, como resulta dos n.ºs 53 e 54 do presente acórdão, exercer a sua faculdade de derrogar a obrigação de redução do valor tributável prevista no n.º 2 do referido artigo.

60 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que uma disposição nacional cuja enumeração das situações nas quais o valor tributável é reduzido não contemple a hipótese do não pagamento do preço da operação deve ser encarada como o resultado do exercício pelo Estado-Membro da faculdade de derrogação que lhe foi concedida pelo artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA (Acórdão de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 24).

61 Ora, o órgão jurisdicional de reenvio afirma que o direito búlgaro não contém disposições que permitam a redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento, uma vez que o artigo 115.º da ZDDS só prevê essa correção em caso de anulação ou de resolução. Portanto, deve considerar-se que a República da Bulgária exerceu a sua faculdade de derrogação da obrigação de redução do valor tributável em caso de não pagamento, pelo que o locador não pode invocar tal direito.

62 Assim sendo, a incerteza de cobrar os montantes devidos pode ser tida em conta, em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal, privando o sujeito passivo do seu direito de reduzir o valor tributável enquanto o crédito não for definitivamente incobrável. Mas pode igualmente ter-se em conta se se conceder a redução quando o sujeito passivo demonstrar a probabilidade razoável de que

a dívida não será paga, sem prejuízo da possibilidade de o valor tributável ser reavaliado para cima, no caso de o pagamento vir a ser feito entretanto. Incumbiria então às autoridades nacionais determinar, no respeito do princípio da proporcionalidade e sob controlo judicial, quais as provas de uma provável duração prolongada do não pagamento a apresentar pelo sujeito passivo em função das particularidades do direito nacional aplicável. Essa modalidade seria também eficaz para atingir o objetivo visado, sendo menos restritiva para o sujeito passivo, que faz o pré-financiamento do IVA cobrando-o por conta do Estado (v., neste sentido, Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 27).

63 A este respeito, foi decidido que tal conclusão se aplica, por maioria de razão, no contexto de uma legislação nacional em aplicação da qual a certeza do caráter definitivamente incobrável do crédito só pode dar-se por adquirido, na prática, após dez anos. Esse prazo é, em qualquer caso, de molde a fazer suportar aos empresários, quando os mesmos estão 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 IVA (Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 28).

64 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o locatário deixou de pagar as prestações devidas a partir do mês de abril de 2009, ou seja, quase nove anos antes da data da decisão de reenvio. Ora, decorre do que precede que a falta de cobrança pelo sujeito passivo dos montantes que lhe são devidos durante um prazo prolongado leva a considerar que demonstra a probabilidade razoável de que a dívida não será paga, incumbindo às autoridades nacionais, sob controlo judicial, assegurar-se de que é esse efetivamente o caso face aos elementos de prova apresentados para o efeito.

65 Nestas condições, uma vez que a faculdade de derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA só se destina a combater a incerteza ligada à cobrança dos montantes devidos, a mesma não se pode aplicar numa situação como a que está em causa no processo principal, sem prejuízo da possibilidade de o valor tributável ser reavaliado para cima, no caso de o pagamento vir a ser feito entretanto.

66 Em segundo lugar, quanto à indemnização devida em caso de resolução do contrato, resulta da decisão de reenvio que o contrato de locação financeira estipulava que o locador podia exigir ao locatário, em caso de resolução por incumprimento culposo, o pagamento de uma indemnização igual ao montante de todas rendas não pagas para todo o período de vigência do contrato, após dedução do valor residual do ativo e da taxa anual calculada com base na taxa de juro aplicável ao financiamento da operação. Daqui resulta que as prestações do contrato de locação financeira podem ser consideradas devidas depois da data da resolução, sem prejuízo da aplicação de disposições nacionais em contrário.

67 A este respeito, o Direktor, o Governo búlgaro e a Comissão Europeia alegam que o pagamento acordado a título de indemnização não constitui uma verdadeira indemnização de resolução, mas a remuneração da operação objeto do contrato e sujeita, enquanto tal, ao IVA.

68 Deve recordar-se também que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

69 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que a qualificação de «operação a título oneroso» pressupõe unicamente a existência de um nexo direto entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e uma contraprestação realmente recebida pelo sujeito passivo. Tal nexo direto está demonstrado quando exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no quadro da qual se trocam prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço prestado ao beneficiário (Acórdão de 10 de janeiro de 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, n.º 31).

70 Mais especificamente, o Tribunal de Justiça declarou que o montante predeterminado recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, deve considerar-se a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita ao IVA, ainda que essa resolução implique a desativação dos produtos e serviços previstos no contrato antes do termo do período mínimo convencionado de vinculação ao contrato acordado (v., neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, n.os 12, 45 e 57).

71 No caso em apreço, no que respeita, em primeiro lugar, à condição relativa à existência de prestações recíprocas que estabeleçam um nexo direto entre o serviço prestado e a contraprestação recebida, há que salientar que o pagamento, a título de indemnização por resolução do contrato, das prestações em causa é um elemento constitutivo do contrato, na medida em que a existência do vínculo jurídico que une as partes depende do pagamento das referidas prestações.

72 Com efeito, resulta dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe que, no âmbito do contrato de locação financeira em causa, o locador se comprometeu a comprar um terreno indicado pelo locatário, a construir aí um edifício e juntamente com o terreno a ceder o uso ao locatário. Em contrapartida, o arrendatário devia pagar uma renda mensal no montante de 833,78 euros durante 132 meses, ou seja, onze anos, de modo a financiar a operação em conformidade com o calendário de pagamentos anexo ao referido contrato. Por outro lado, por um acordo de 29 de outubro de 2010, as partes declararam que a construção do bem locado estava concluída.

73 Além disso, o montante devido em caso de resolução do contrato antes do termo convencionado corresponde unicamente, como referido no n.º 66 do presente acórdão, ao montante de todas as rendas não pagas durante todo o período de vigência do contrato. Assim, são excluídas tanto a taxa anual calculada com base na taxa de juro aplicável ao financiamento da operação como o valor residual do ativo que só teria sido exigível em caso de exercício da opção. Por conseguinte, o pagamento do montante devido em caso de resolução antecipada do contrato permite ao locador receber os mesmos rendimentos que receberia se esta não se tivesse verificado. Daqui decorre que, no âmbito de um contrato como o que está em causa no processo principal, a resolução não altera a realidade económica da relação contratual.

74 Assim, há que considerar que, num contrato como o que está em causa no processo principal, a contrapartida do montante pago pelo locatário ao locador consiste no direito do locatário beneficiar da execução, por parte desse operador, das obrigações específicas decorrentes do contrato, mesmo que o locatário não pretenda ou não possa exercer esse direito por um motivo que lhe seja imputável. De facto, pouco importa que o locatário tenha ou não disposto do bem a partir da data de resolução do contrato, sempre que o locador tenha dado ao locatário a possibilidade de beneficiar das prestações decorrentes do contrato, uma vez que a cessação destas não lhe é imputável.

75 No que se refere em seguida à condição relativa ao facto de os montantes pagos constituírem a contrapartida efetiva de um serviço individualizável, há que recordar que, numa situação como a que está em causa no processo principal, as obrigações que incumbem ao locador e o montante faturado ao locatário em caso de resolução antecipada do contrato foram determinadas no momento da celebração desse contrato. Além disso, o montante devido em caso de resolução antecipada corresponde ao montante total das prestações vincendas, que se tornam imediatamente exigíveis sem que a realidade económica da relação contratual seja alterada.

76 Daqui resulta que o montante devido em caso de resolução antecipada deve ser considerado parte integrante do montante total que o locatário se tinha comprometido a pagar em contrapartida do cumprimento, por parte do locador, das suas obrigações contratuais.

77 A circunstância de a Administração Fiscal búlgara ter calculado o IVA sobre um valor tributável igual ao montante de todas as rendas devidas por todo o período de vigência do contrato, o que a Bulus parece não ter contestado, confirma, de resto, que os montantes em causa constituem a contrapartida de uma prestação autónoma e individualizável.

78 Consequentemente, deve considerar-se que uma indemnização por resolução do contrato como a que está em causa no processo principal constitui a remuneração da operação objeto do contrato de locação financeira e sujeita, enquanto tal, ao IVA.

79 Por conseguinte, há que determinar se se trata de uma «resolução» ou de um «não pagamento», na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, em caso de falta de pagamento das prestações correspondentes ao montante de todas as rendas não pagas da resolução até ao termo do contrato.

80 Como resulta do n.º 66 do presente acórdão, tais montantes podem ser considerados devidos, de modo que o locador dispõe ainda, em princípio, do seu crédito com a possibilidade de o invocar em juízo. De facto, a cobrança das prestações devidas relativamente ao período posterior à resolução do contrato apresenta, à primeira vista, um caráter incerto.

81 De resto, uma vez que o sujeito passivo demonstra a probabilidade razoável de que a dívida correspondente às prestações anteriores à resolução do contrato não será paga, tendo em conta a falta de recuperação das quantias devidas durante cerca de nove anos, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, há que considerar, num litígio como o que está em causa no processo principal, que essa probabilidade se aplica igualmente às prestações posteriores à resolução do contrato.

82 Nestas circunstâncias, a faculdade de derrogação, prevista no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA, também não se pode aplicar relativamente ao período posterior à resolução do contrato, sem prejuízo da possibilidade de o valor tributável ser reavaliado para cima, no caso de o pagamento ser efetuado, entretanto.

83 Daqui resulta que há que responder à segunda a quarta questões que o artigo 90.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, a falta de pagamento de uma parte das rendas devidas de um contrato de locação financeira correspondentes ao período compreendido entre a cessação dos pagamentos e a resolução não retroativa do contrato, por um lado, e a falta de pagamento da indemnização devida em caso de resolução antecipada do contrato e correspondente ao montante de todas as rendas não pagas até ao termo desse contrato, por outro, constituem um caso de não pagamento suscetível de ser abrangido pela derrogação à obrigação de redução do valor tributável do IVA, prevista no n.º 2 deste artigo, salvo se o sujeito passivo demonstrar a probabilidade razoável de que a dívida não será paga, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto às despesas

84 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 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, deve ser interpretado no sentido de que permite, em caso de resolução de um contrato de locação financeira, uma redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado, fixado de modo forfetário por um aviso de liquidação retificativo sobre todas as rendas devidas para todo o período de**

vigência do contrato, mesmo quando esse aviso de liquidação seja definitivo e constitua, assim, um «ato administrativo estável» que determina uma dívida fiscal nos termos do direito nacional.

2) **O artigo 90.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, numa situação como a que está em causa no processo principal, a falta de pagamento de uma parte das rendas devidas de um contrato de locação financeira correspondentes ao período compreendido entre a cessação dos pagamentos e a resolução não retroativa do contrato, por um lado, e a falta de pagamento da indemnização devida em caso de resolução antecipada do contrato e correspondente ao montante de todas as rendas não pagas até ao termo desse contrato, por outro, constituem um caso de não pagamento suscetível de ser abrangido pela derrogação à obrigação de redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado, prevista no n.º 2 deste artigo, salvo se o sujeito passivo demonstrar a probabilidade razoável de que a dívida não será paga, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.**

Assinaturas