Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

29 de fevereiro de 2024*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2 — Valor tributável — Redução do valor tributável — Não pagamento total ou parcial do preço — Prazo de caducidade para pedir a redução posterior do valor tributável do IVA — Data em que o prazo de caducidade começa a correr — Direito do sujeito passivo ao pagamento de juros»

No processo C-314/22,

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 4 de maio de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de maio de 2022, no processo

«Consortium Remi Group» AD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: Z. Csehi (relator), presidente de secção, M. Ilešič e D. Gratsias, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Stefanova-Kamisheva, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 12 de maio de 2023,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por M. Koleva e S. Petkov,

– em representação do Governo Búlgaro, por T. Mitova, na qualidade de agente,

* Língua do processo: búlgaro.

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

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 7 de setembro de 2023,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto, nomeadamente, 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 «Consortium Remi Group» AD ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Diretor na Direção «Recursos e práticas em matéria de fiscalidade e de segurança social» de Varna junto da Agência Nacional das Receitas Públicas, Bulgária) (a seguir «Diretor») a respeito da recusa de este último conceder à Consortium Remi Group o direito a uma regularização do montante do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) liquidado por esta em relação a créditos que ficaram por pagar pelos devedores.

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 63.º da Diretiva IVA dispõe:

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

5 O artigo 73.º desta diretiva prevê:

«Nas entregas de bens e [nas] 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.»

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

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

7 Nos termos do artigo 185.º da mesma 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.»

8 O artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA 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 búlgaro

9 Nos termos do artigo 115.º da zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZDDS»):

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

(2) […] 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 do 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) Uma nota deve ser emitida em, pelo menos, dois exemplares: um para o fornecedor e outro para o destinatário.

[…]

(7) […] 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 [situado] no território de um Estado-Membro, uma operação intracomunitária e uma venda à distância de bens.»

10 O artigo 116.º da ZDDS tem a seguinte redação:

«(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 consideradas 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 [presente] lei.»

11 O artigo 128.º, n.º 1, do Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (Código do Processo Tributário e da Segurança Social) (DV n.º 105, de 29 de dezembro de 2005), em vigor a partir de 1 de janeiro de 2006), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «DOPK»), prevê:

«Os montantes indevidamente pagos ou cobrados, a título de impostos, de contribuições sociais obrigatórias, de multas e sanções pecuniárias impostas pelos serviços fiscais, bem como os montantes suscetíveis de serem reembolsados pela [Natsionalnata agentsia za prihodite (Agência Nacional das Receitas Públicas)] ao abrigo da legislação fiscal ou da legislação em matéria de segurança social, são compensados pelos serviços das receitas para o reembolso dos créditos públicos exigíveis cobrados pela Agência Nacional das Receitas Públicas. É possível efetuar uma compensação com uma dívida prescrita quando o crédito do devedor se tenha tornado exigível antes de a sua dívida ter prescrito. […]»

12 Nos termos do artigo 129.º do DOPK:

«(1) A compensação ou o reembolso podem ser efetuados oficiosamente pela Administração Fiscal ou mediante pedido escrito do interessado. O pedido de compensação ou de reembolso é apreciado se tiver sido apresentado antes de decorridos cinco anos contados a partir de 1 de janeiro do ano seguinte àquele em que se verificaram as circunstâncias que determinaram o reembolso, salvo disposição legal em contrário.

[…]

(3) […] 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 adicional até ao momento em que a decisão judicial transite em julgado.

[…]

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

13 O artigo 110.º da zakon za zadalzheniyata i dogovorite (Lei das Obrigações e dos Contratos) (DV n.º 275, de 22 de novembro de 1950), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZZD»), dispõe:

«Salvo disposição legal em contrário, o decurso de um prazo de prescrição de cinco anos implica a extinção de qualquer crédito.

[…]»

14 Nos termos do artigo 116.º da ZZD:

«A prescrição suspende-se:

a) quando o devedor reconhece o crédito;

b) pela propositura de uma ação, de uma oposição ou de um pedido de conciliação; se a ação, a oposição ou o pedido de conciliação não forem julgados procedentes, considera-se que a prescrição não foi interrompida;

c) através da adoção de medidas de execução coerciva.

[…]»

15 O artigo 117.º da ZZD tem a seguinte redação:

«A partir da interrupção do prazo de prescrição, começa a correr um novo prazo de prescrição.

Se o crédito tiver sido declarado por decisão judicial, o novo prazo de prescrição é de cinco anos em todos os casos.

[…]»

16 O artigo 120.º da ZZD prevê:

«A prescrição não se aplica oficiosamente.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

17 A Consortium Remi Group exerce a atividade de construção de edifícios e instalações. Foi registada para efeitos de IVA em 16 de junho de 1995, e foi cancelada do registo para efeitos de IVA em 7 de março de 2019 devido a um incumprimento sistemático das obrigações previstas pela ZDDS. Por Sentença de 18 de setembro de 2020, o Okrazhen sad Varna (Tribunal Regional de Varna, Bulgária) declarou a Consortium Remi Group insolvente e foi aberto um processo de insolvência.

18 Para o período compreendido entre 2006 e 2010 e para o ano de 2012, a Consortium Remi Group emitiu faturas a cinco sociedades, a saber à «Promes» OOD, à «Orkid Sofia Hills» EOOD, à «Valentin Stoyanov» EOOD, à «Sunshine Coast Investment» EOOD e à «Mosstrov-Varna» AD (a seguir «sociedades devedoras»). Essas faturas mencionavam o IVA e, em relação à maior parte dos períodos de tributação, este foi pago. No entanto, devido ao não pagamento dessas faturas pelas sociedades devedoras, o montante total dos créditos da Consortium Remi Group relativos ao IVA correspondente às referidas faturas ascende a 618 171,16 levs búlgaros (BGN) (cerca de 309 085 euros).

19 Por aviso de liquidação adicional de 31 de janeiro de 2011, foram imputadas à Consortium Remi Group, relativamente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2007 e 31 de julho de 2010, dívidas ao abrigo da ZDDS, as quais incluíam o IVA mencionado nas faturas emitidas à Sunshine Coast Investment. A Consortium Remi Group impugnou judicialmente este aviso, mas o seu recurso foi julgado improcedente pelo órgão jurisdicional de primeira instância, cuja sentença foi confirmada por acórdão do Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária).

20 Por requerimento de 7 de fevereiro de 2020, apresentado ao abrigo do artigo 129.º, n.º 1, do DOPK (a seguir «pedido de compensação controvertido»), a Consortium Remi Group solicitou à Administração Fiscal búlgara, com fundamento no artigo 128.º, n.º 1, do DOPK, uma compensação das suas dívidas em matéria de IVA com o montante de 618 171,16 BGN, acrescido

de juros de mora, que equivalia ao IVA declarado e pago a título das faturas emitidas às sociedades devedoras. Em anexo ao seu pedido de compensação, a Consortium Remi Group apresentou uma «lista dos montantes das contrapartidas por pagar».

21 Todavia, este pedido foi indeferido com o fundamento de que tinha sido apresentado após o termo do prazo de caducidade previsto no artigo 129.º, n.º 1, do DOPK. Além disso, considerou-se que a Consortium Remi Group não tinha feito prova do não pagamento total ou parcial dos créditos relativos ao IVA faturado às sociedades devedoras.

22 Na fase de reclamação administrativa contra a decisão que indeferiu o referido pedido, a Consortium Remi Group apresentou as decisões de abertura dos processos de insolvência adotadas em relação às sociedades devedoras, bem como as provas que demonstravam que esses créditos tinham sido admitidos pelos administradores de insolvência das sociedades devedoras e que figuravam nos registos de créditos admitidos elaborados no âmbito desses processos de insolvência.

23 A decisão de indeferimento do pedido de compensação foi confirmada na íntegra por Decisão de 22 de maio de 2020 do Diretor.

24 A Consortium Remi Group interpôs recurso no Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgária) da decisão de indeferimento do pedido de compensação, confirmada pelo Diretor, ao qual esse órgão jurisdicional negou provimento. Interpôs recurso de cassação desta decisão para o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo), que é o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que, em conformidade com o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o valor tributável do IVA devia ser reduzido nos casos em que o sujeito passivo não recebeu a totalidade ou parte da contrapartida devida após ter sido efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, que a referida disposição tem efeito direto e deveria, portanto, ser aplicada uma vez que as disposições nacionais são contrárias à mesma.

25 O órgão jurisdicional de reenvio refere que o direito búlgaro não contém disposições que permitam a redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento, dado que o artigo 115.º da ZDDS só prevê essa redução em caso de anulação ou de resolução da entrega.

26 Apoiando-se no raciocínio do Tribunal de Justiça nos Acórdãos de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.ºs 21 a 27), e de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, n.ºs 62 e 65), o órgão jurisdicional de reenvio considera que, como sustenta a Consortium Remi Group, a possibilidade de reembolsar o IVA em caso de não pagamento do preço não pode ser totalmente excluída, não obstante a derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA. É o que acontece, nomeadamente, quando o sujeito passivo prova que, tendo em conta as circunstâncias, a obrigação de pagar uma fatura, que recai sobre o seu destinatário, corre o risco de não ser cumprida.

27 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2, desta diretiva não foi tomada em consideração no âmbito de uma regulamentação específica na Bulgária, tanto no que respeita à forma como é efetuada a regularização do valor tributável quando existe a probabilidade de uma dívida de IVA não ser cumprida como no que respeita às condições em que o reembolso do IVA pago pode ser reclamado.

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

«1) Quando existe uma derrogação nos termos do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA, o princípio da neutralidade e o artigo 90.º desta diretiva opõem-se a uma disposição de direito nacional, como o artigo 129.º, n.º 1, segundo período, do [DOPK], que prevê um prazo de caducidade para a apresentação de um pedido de compensação ou de reembolso do imposto liquidado pelo sujeito passivo relativamente à entrega de bens ou à prestação de serviços em caso de não pagamento total ou parcial pelo destinatário da entrega?

2) Independentemente da resposta à primeira questão, nas circunstâncias do processo principal, é requisito obrigatório para o reconhecimento do direito à redução do valor tributável nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA que o sujeito passivo, antes de apresentar o pedido de reembolso, retifique a fatura que emitiu relativamente ao IVA apresentado devido ao não pagamento total ou parcial do preço da entrega ou da prestação de serviços pelo destinatário da fatura?

3) Em função das respostas às duas primeiras questões: como deve ser interpretado o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA para determinar a data em que surge o motivo de redução do valor tributável quando se verifica um caso de não pagamento total ou parcial do preço e, devido à derrogação ao artigo 90.º, n.º 1, não há uma norma nacional?

4) Como devem ser aplicadas as considerações dos Acórdãos de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.os 21 a 27), e de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, n.os 62 e 65), se o direito búlgaro não contém requisitos específicos para a aplicação da derrogação nos termos do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA?

5) O princípio da neutralidade e o artigo 90.º da Diretiva IVA opõem-se a uma prática fiscal e de seguro segundo a qual, em caso de não pagamento, não é permitida nenhuma [regularização] do imposto liquidado antes de o destinatário dos bens ou serviços, se for um sujeito passivo, ser notificado da anulação do imposto de modo que a dedução por ele inicialmente efetuada seja [regularizada]?

6) A interpretação do artigo 90.º, n.º 1, da [Diretiva IVA] permite considerar que um eventual direito a uma redução do valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial dá direito ao reembolso do IVA pago pelo fornecedor, acrescido de juros de mora, e a partir de que data?»

Quanto à competência do Tribunal de Justiça

29 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 (Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, n.º 16 e jurisprudência referida).

30 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 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, n.º 31).

31 Com efeito, uma vez que a obrigação de regularização está indissociavelmente ligada à exigibilidade do IVA devido ou pago a montante e ao direito à dedução daí decorrente, o surgimento, após a adesão de um Estado-Membro à União, de circunstâncias que são, em princípio, suscetíveis de fundamentar essa obrigação não permite ao Tribunal de Justiça interpretar a Diretiva IVA se a entrega dos bens ou a prestação de serviços em causa tiverem ocorrido antes dessa adesão (Acórdão de 27 de junho de 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, n.º 31).

32 No caso em apreço, o litígio no processo principal tem por objeto o período de tributação do IVA entre 2006 e 2010 e o período relativo ao ano de 2012. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça não é competente para se pronunciar sobre as questões prejudiciais na medida em que digam respeito às entregas de bens ou às prestações de serviços que tiveram lugar em 2006, ocorridas antes da adesão da República da Bulgária, em 1 de janeiro de 2007, à União.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira, terceira e quarta questões

33 A título preliminar, importa recordar que, para responder de modo útil ao órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça pode ser levado a tomar em consideração disposições de direito da União a que o juiz nacional não fez referência no enunciado das suas questões, extraindo, nomeadamente, da fundamentação da decisão de reenvio os elementos de direito da União que exigem uma interpretação tendo em conta o objeto do litígio (Acórdão de 2 de março de 2023, Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, n.º 22 e jurisprudência referida).

34 No caso em apreço, embora na redação das suas questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio se tenha referido unicamente ao princípio da neutralidade fiscal, este elemento não obsta à tomada em consideração de outros princípios gerais do direito da União que possam ser pertinentes para responder a essas questões.

35 Por conseguinte, há que considerar que, com a primeira, terceira e quarta questões prejudiciais, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, tendo em conta a derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA, o artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva, lido em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da efetividade, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê um prazo de caducidade para a apresentação de um pedido de reembolso do IVA resultante de uma redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento total ou parcial de uma fatura emitida por um sujeito passivo e, em caso negativo, a partir de que data esse prazo deve começar a correr, na falta de disposições nacionais específicas a este respeito.

36 Importa recordar que o artigo 90.º n.º 1, da Diretiva IVA prevê que, 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. Esta disposição obriga os Estados-Membros a reduzirem o valor tributável do IVA 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 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 11 de novembro de 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, n.os 24 e 25).

37 O artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva IVA, por seu lado, prevê que, em caso de não pagamento total ou parcial da contrapartida, os Estados-Membros podem derrogar a obrigação de reduzir o valor tributável do IVA previsto no artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva.

38 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 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, n.º 60 e jurisprudência referida).

39 No caso em apreço, resulta tanto da decisão de reenvio como das observações orais do Governo Búlgaro que a legislação nacional, ao enumerar no artigo 115.º, n.º 1, da ZDDS, as situações em que o valor tributável é corrigido, não prevê nenhuma correção em caso de não pagamento do preço da operação sujeita ao IVA.

40 Por conseguinte, no que respeita ao período em causa no processo principal, 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 sujeito passivo não pode invocar esse direito (v., neste sentido, Acórdão de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, n.º 61).

41 No entanto, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, esta faculdade de derrogação, estritamente limitada aos casos de não pagamento total ou parcial, baseia-se na ideia de que o não pagamento da contrapartida pode, em determinadas circunstâncias e em virtude da situação jurídica existente no Estado-Membro em causa, ser difícil de verificar ou ser meramente transitório (Acórdão de 11 de novembro de 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, n.º 27 e jurisprudência referida).

42 Daqui resulta que o exercício dessa faculdade de derrogação deve ser justificado a fim de que as medidas adotadas pelos Estados-Membros para lhe dar execução não perturbem o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Diretiva IVA, e que essa faculdade não pode permitir a estes últimos excluir pura e simplesmente a redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento (Acórdão de 11 de novembro de 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, n.º 28 e jurisprudência referida).

43 Com efeito, admitir a possibilidade de os Estados-Membros excluírem toda e qualquer redução do valor tributável do IVA seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA, do qual resulta, designadamente, que, na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado, o empresário deve ficar totalmente exonerado do peso do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA (Acórdão de 11 de novembro de 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, n.º 31 e jurisprudência referida).

44 Neste contexto, importa recordar que, por um lado, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA preenche as condições para produzir efeito direto [Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.º 51 e jurisprudência referida] e, por outro, a faculdade de derrogação prevista no n.º 2 deste artigo visa apenas permitir aos Estados-Membros

combater a incerteza associada à cobrança dos montantes devidos e não regula a questão de saber se uma redução do valor tributável do IVA pode não ser efetuada em caso de não pagamento definitivo (Acórdão de 11 de junho de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, n.º 24 e jurisprudência referida).

45 De resto, como salientou, em substância, a advogada-geral nos n.ºs 41 e 56 das suas conclusões, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA pode ser diretamente aplicável quando o Estado-Membro, como no caso em apreço, não autoriza nenhuma redução do valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial sem ter em conta o grau de incerteza quanto ao caráter definitivo do mesmo.

46 No que respeita à limitação no tempo do direito à redução do valor tributável prevista no artigo 90.º desta diretiva, importa salientar, em primeiro lugar, que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a possibilidade de apresentar um pedido de reembolso de IVA sem essa limitação iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja suscetível de ser indefinidamente posta em causa (v., neste sentido, Despacho de 3 de março de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, n.º 23 e jurisprudência referida).

47 Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou, no que respeita ao regime da dedução do IVA, que sublinhou dever ser objeto de uma interpretação coerente com o artigo 90.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 35), que um prazo de caducidade cujo termo tem por consequência penalizar o contribuinte insuficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-o perder o direito à dedução do IVA, não pode ser considerado incompatível com o regime fixado pela Diretiva IVA, desde que, por um lado, esse prazo se aplique do mesmo modo aos direitos análogos em matéria fiscal baseados no direito interno e aos direitos baseados no direito da União (princípio da equivalência) e, por outro, não torne, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução do IVA (princípio da efetividade) (Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 37 e jurisprudência referida).

48 Por conseguinte, no que respeita à regulamentação nacional em causa no processo principal, que fixa um prazo de caducidade no termo do qual o pedido de reembolso de um imposto é inadmissível, basta salientar, à semelhança da advogada-geral no n.º 44 das suas conclusões, que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA não se opõe a essa limitação no tempo do direito à redução do valor tributável.

49 Em segundo lugar, embora a existência de um prazo de caducidade cujo termo tem por consequência um credor deixar de poder pedir a redução do valor tributável do IVA relativo a certos créditos não possa, em si mesma, 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 dos princípios da equivalência e da efetividade (v., neste sentido, Despacho de 3 de março de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, n.º 23 e jurisprudência referida).

50 No que respeita, mais especificamente, ao princípio da efetividade, pode deduzir-se da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um prazo de caducidade que tenha começado a correr a partir da data de emissão das faturas iniciais e que tenha terminado, para certas operações, antes da apresentação do pedido de compensação não se pode validamente opor ao exercício do direito à redução do IVA se o sujeito passivo não demonstrou falta de diligência, e não havendo abuso ou conluio fraudulento (v., neste sentido, Despacho de 3 de março de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, n.º 25 e jurisprudência referida).

51 A este respeito, há que considerar, como também salientou a advogada-geral no n.º 50 das suas conclusões, que, tendo em conta o princípio da neutralidade do IVA, do qual decorre que o empresário, que assegura o pré-financiamento do IVA cobrando-o por conta do Estado, fica totalmente exonerado do peso deste imposto no âmbito das suas atividades económicas sujeitas a IVA, o início do prazo de caducidade para o exercício do direito à redução do valor tributável, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, deve apresentar um nexo suficiente com a data a partir da qual o sujeito passivo, agindo de forma diligente, pode fazer uso desse direito.

52 De resto, na falta de disposições nacionais relativas às modalidades de exercício do direito à redução do valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial, como no litígio no processo principal, os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica exigem que o início do prazo de caducidade seja identificável pelo sujeito passivo com uma probabilidade razoável.

53 Importa salientar, a este respeito, que a incerteza ligada ao caráter definitivo do não pagamento pode também ser tida em conta ao conceder a redução do valor tributável do IVA quando o credor demonstre, antes do termo do processo de insolvência ou de liquidação, uma probabilidade razoável de que a dívida não será paga, mesmo que esse valor tributável seja reavaliado em alta no caso de o pagamento ser, contudo, efetuado. Incumbe assim às autoridades nacionais determinar, respeitando o princípio da proporcionalidade e sob controlo judicial, quais as provas de uma provável duração prolongada do não pagamento a apresentar pelo credor, em função das especificidades do direito nacional aplicável. Essa modalidade também seria eficaz para alcançar o objetivo visado, sendo menos restritiva para o credor, que assegura o pré-financiamento do IVA, cobrando-o por conta do Estado [Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.º 48 e jurisprudência referida].

54 Esta constatação é válida *a fortiori* no âmbito de processos de insolvência ou de liquidação, nos quais a certeza do caráter definitivamente incobrável do crédito só pode ser adquirida, em princípio, no termo de um longo período. Esse prazo pode, em qualquer caso, ter como consequência que os empresários sujeitos a essa legislação devam suportar, quando são confrontados com o não pagamento de uma fatura, uma desvantagem de tesouraria relativamente aos seus concorrentes de outros Estados-Membros, que é manifestamente suscetível de prejudicar o objetivo de harmonização fiscal prosseguido pela Diretiva IVA [v., neste sentido, Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.º 50 e jurisprudência referida].

55 No caso em apreço, embora as entregas de bens e as prestações de serviços em causa no processo principal tenham sido efetuadas durante os anos de 2007 a 2010 e em 2012, a Consortium Remi Group só apresentou o pedido de reembolso resultante da redução do valor tributável do IVA no decurso do ano de 2020. Ora, resulta tanto dos documentos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe como das respostas das partes no processo principal às questões colocadas na audiência que, entre as sociedades devedoras, as duas primeiras tinham sido canceladas do registo comercial antes da data de apresentação desse pedido, respetivamente, em 2012 e em 2017, a terceira foi cancelada desse registo durante o processo principal e, por último, as duas últimas são objeto de processos de insolvência abertos antes da apresentação do referido pedido.

56 Por conseguinte, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio, que tem competência exclusiva para se pronunciar sobre os factos, determinar a data a partir da qual a Consortium Remi Group teria podido, sem demonstrar falta de diligência, invocar o seu direito à redução do valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial, nomeadamente à luz de um eventual caráter incobrável dos seus créditos.

57 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira, terceira e quarta questões que o artigo 90.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da efetividade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê um prazo de caducidade para a apresentação de um pedido de reembolso do IVA resultante de uma redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento total ou parcial, cujo termo tem por consequência penalizar o sujeito passivo insuficientemente diligente, na condição de esse prazo só começar a correr a partir da data em que esse sujeito passivo pôde, sem demonstrar falta de diligência, invocar o seu direito à redução. Na falta de disposições nacionais relativas às modalidades de exercício desse direito, o início desse prazo de caducidade deve ser identificável pelo sujeito passivo com uma probabilidade razoável.

Quanto à segunda e quinta questões prejudiciais

58 Tendo em conta a jurisprudência recordada no n.º 33 do presente acórdão, há que entender que, com a segunda e quinta questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva IVA, lidos em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem, na falta de disposições nacionais específicas, a uma exigência da Administração Fiscal que subordina a redução do valor tributável do IVA, em caso de não pagamento total ou parcial de uma fatura emitida por um sujeito passivo, ao requisito de este último retificar previamente a fatura inicial e comunicar previamente ao seu devedor a sua intenção de anular o IVA, desde que seja sujeito passivo do imposto.

59 A título preliminar, no que respeita ao requisito que subordina a redução do valor tributável do IVA à circunstância de o sujeito passivo ter retificado as faturas inicialmente emitidas, importa salientar que, contrariamente ao argumento apresentado pelo Diretor e pela Comissão Europeia, esse requisito não decorre do artigo 203.º da Diretiva IVA.

60 Com efeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, esta disposição só é aplicável quando o IVA foi faturado indevidamente e, portanto, não abrange as situações em que o imposto mencionado na fatura é exato [v., neste sentido, Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro aos consumidores finais), C-378/21, EU:C:2022:968, n.ºs 21 e 23].

61 Em contrapartida, tanto uma exigência de retificação da fatura inicial como a que subordina a redução correspondente do valor tributável de um sujeito passivo, em caso de não pagamento, à comunicação prévia por este ao seu devedor, que seja sujeito passivo do imposto, da sua intenção de anular uma parte ou a totalidade do IVA, enquadram-se, simultaneamente, no artigo 90.º, n.º 1, e no artigo 273.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 24, e de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 35).

62 A este respeito, importa recordar que, nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, na condição, nomeadamente, de que essa faculdade não seja utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3 da referida diretiva.

63 Dado que, fora dos limites por elas fixados, as disposições do artigo 90.º, n.º 1, e do artigo 273.º da Diretiva IVA, não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, há que concluir que essas disposições lhes conferem uma margem de apreciação, nomeadamente quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para proceder a uma redução do valor tributável (Acórdão de 11 de junho de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, n.º 35 e jurisprudência referida).

64 Todavia, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva IVA só podem, em princípio, derrogar o respeito das regras relativas ao valor tributável do IVA dentro dos limites estritamente necessários para atingir esse objetivo específico. Com efeito, devem afetar o menos possível os objetivos e os princípios da Diretiva IVA e não podem ser utilizadas de modo a pôr em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União na matéria (Acórdão de 6 de outubro de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, n.º 60 e jurisprudência referida).

65 Além disso, 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, o referido princípio da neutralidade do IVA e o princípio da proporcionalidade 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., neste sentido, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 29 e jurisprudência referida).

66 Por conseguinte, as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais para o exercício do direito a uma redução do valor tributável do IVA, devem limitar-se 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 (v., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, n.º 61 e jurisprudência referida).

67 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que 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 é, em princípio, suscetível de contribuir tanto para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude como para eliminar o risco de perda de receitas fiscais e, por conseguinte, prossegue os objetivos legítimos enunciados no artigo 90.º, n.º 1, e no artigo 273.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.ºs 32 e 33).

68 Conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, esta conclusão é também válida para a exigência que subordina a redução do valor tributável à comunicação prévia pelo sujeito passivo ao seu devedor, que seja sujeito passivo do imposto, da sua intenção de anular uma parte ou a totalidade do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.os 35 e 36).

69 Por conseguinte, as exigências que consistem em subordinar a redução do valor tributável à retificação da fatura inicial pelo sujeito passivo em razão do não pagamento total ou parcial e à comunicação prévia por este ao seu devedor da sua intenção de anular o imposto, de modo a que este último seja informado para efeitos da regularização da dedução inicialmente efetuada, como as que estão em causa no processo principal, não põem, em princípio, em causa a neutralidade do IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 37, e de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 39).

70 No entanto, não é menos certo que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se tais exigências não parecem, no caso em apreço, ser excessivamente restritivas para o sujeito passivo, fornecedor de bens ou serviços (v., neste sentido, Acórdão de 6 de dezembro de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, n.º 41).

71 Ora, resulta dos elementos dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça, confirmados na audiência, que, por um lado, a regulamentação búlgara, na sua versão aplicável aos factos do litígio no processo principal, não previa exigências de regularização da fatura inicial e de informação do devedor da anulação do imposto em caso de não pagamento.

72 Por outro lado, segundo esses mesmos elementos de informação, a Consortium Remi Group foi cancelada no registo do IVA em 7 de março de 2019, pelo que, à data da apresentação do pedido de compensação em causa no processo principal, este sujeito passivo já não dispunha da possibilidade de emitir faturas retificativas. Com efeito, o Diretor precisou a este respeito, sem ser contraditado quanto a este ponto, que, segundo as disposições nacionais pertinentes *ratione temporis*, a retificação do IVA não podia ser efetuada uma vez que o sujeito passivo tinha sido cancelado do referido registo.

73 Por conseguinte, há que concluir que, sendo a retificação de uma fatura, na prática da Administração Fiscal búlgara, uma condição *sine qua non* para obter uma redução do valor tributável, a neutralidade do IVA é afetada quando for impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo proceder à retificação dessa fatura (v., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, n.º 63).

74 Por conseguinte, numa hipótese como a do processo principal, em que o sujeito passivo está impossibilitado de emitir um documento retificativo relativamente a faturas cujo montante não foi pago, os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade exigem que o Estado-Membro em causa lhe permita demonstrar, através de outros meios, perante as autoridades fiscais nacionais, o não pagamento dessas faturas, que está na origem do seu direito à redução do valor tributável (v., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, n.º 65).

75 Nestas condições, há que considerar que o facto de sujeitar o direito de redução do valor tributável do IVA, na falta das disposições nacionais pertinentes, ao requisito de a fatura inicial ter sido objeto de uma retificação vai além do que é necessário para alcançar o objetivo prosseguido pelo artigo 273.º da Diretiva IVA e que consiste em eliminar o risco de perda de receitas fiscais, quando esse requisito se tornou impossível de satisfazer.

76 O mesmo se aplica, por maioria de razão, à obrigação de informar o destinatário dessa fatura da intenção do emitente da mesma de anular o IVA, conforme referida na quinta questão, decorrendo da sua própria redação, bem como de outras constatações expostas no pedido de decisão prejudicial, que a mesma constitui um requisito necessário, imposto pela prática da Administração Fiscal búlgara, para a regularização do IVA faturado em caso de não pagamento total ou parcial.

77 Não obstante, há que observar que, no caso em apreço, a Consortium Remi Group foi cancelada do registo do IVA devido a um incumprimento sistemático das suas obrigações decorrentes da ZDDS e que o seu pedido de compensação dizia respeito ao não pagamento de faturas emitidas vários anos antes do cancelamento do seu registo. Por conseguinte, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a impossibilidade de o sujeito passivo emitir faturas retificativas não lhe é imputável.

78 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda e quinta questões que o artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva IVA, lidos em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem, na falta de disposições nacionais específicas, a uma exigência da Administração Fiscal que subordina a redução do valor tributável do IVA, em caso de não pagamento total ou parcial de uma fatura emitida por um sujeito passivo, ao requisito de este último retificar previamente a fatura inicial e comunicar previamente ao seu devedor a sua intenção de anular o IVA, quando seja impossível a este sujeito passivo proceder a essa retificação em tempo útil, sem que essa impossibilidade lhe seja imputável.

Quanto à sexta questão

79 Com a sua sexta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um eventual direito à redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento total ou parcial de uma fatura emitida por um sujeito passivo confere direito ao reembolso do IVA pago por este, acrescido de juros de mora, e, em caso afirmativo, a partir de que data pode esse direito ser invocado.

80 A este respeito, como foi recordado no n.º 42 do presente acórdão, o sistema comum do IVA garante a neutralidade deste e visa exonerar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Resulta também da jurisprudência referida no n.º 63 do presente acórdão que, embora os Estados-Membros disponham de uma margem de apreciação no estabelecimento das modalidades referidas no artigo 90.º da Diretiva IVA, essas modalidades não podem violar o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso do IVA.

81 Em especial, essas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante de uma redução do valor tributável do IVA, o que implica que o reembolso seja efetuado, num prazo razoável, através de um pagamento em

dinheiro ou de uma forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adotado não deve fazer o sujeito passivo incorrer em nenhum risco financeiro (v., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2021, technoRent International e o., C-844/19, EU:C:2021:378, n.º 38).

82 Ora, se, no caso de o reembolso resultante de uma redução do valor tributável do IVA não ocorrer num prazo razoável, o sujeito passivo não tivesse direito a juros de mora, a sua situação seria afetada de forma negativa em violação do princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2021, technoRent International e o., C-844/19, EU:C:2021:378, n.os 39 e 41).

83 Daqui resulta que, mesmo que o artigo 90.º da Diretiva IVA não preveja uma obrigação de pagar juros sobre o reembolso do IVA resultante de uma redução do valor tributável do IVA nem precise a data a partir da qual esses juros são devidos, o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA exige que as perdas financeiras geradas por causa do reembolso de um excedente de IVA efetuado depois de um prazo razoável sejam compensadas pelo pagamento de juros de mora (v., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2021, technoRent International e o., C-844/19, EU:C:2021:378, n.os 40 e 41).

84 Com efeito, nessa situação, o sujeito passivo beneficia de um excedente de IVA que lhe deve ser reembolsado, mas que é suscetível de lhe gerar perdas financeiras devido à indisponibilidade das quantias de dinheiro em causa. Ora, se, no caso de a Administração Fiscal não reembolsar esse excedente num prazo razoável, o sujeito passivo não tivesse direito a juros de mora, a sua situação seria afetada de forma negativa, violando assim o princípio da neutralidade fiscal (Acórdão de 12 de maio de 2021, technoRent International e o., C-844/19, EU:C:2021:378, n.º 42).

85 No que respeita, mais especificamente, às modalidades de aplicação dos juros sobre o reembolso resultantes de uma redução do valor tributável do IVA, estas estão abrangidas pela autonomia processual dos Estados-Membros, enquadrada pelos princípios da equivalência e da efetividade (v., por analogia, Acórdão de 13 de outubro de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, n.º 45).

86 Por conseguinte, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, à luz destes princípios e de todas as particularidades do litígio que lhe foi submetido, se, no caso em apreço, havia que efetuar um reembolso resultante de uma redução do valor tributável do IVA e, na medida em que constate que esse reembolso não ocorreu num prazo razoável, o momento a partir do qual devem acrescer juros de mora ao montante desse reembolso (v., neste sentido, Despacho de 5 de outubro de 2023, ZSE Elektrárne, C-151/23, EU:C:2023:751, n.º 28).

87 No caso em apreço, como salientou, em substância, a advogada-geral nos n.os 99, 100 e 102 das suas conclusões, na falta de modalidades precisas previstas pelo direito nacional, os juros sobre o direito ao reembolso em razão de uma redução do valor tributável do IVA só podem ser calculados a partir da data em que o sujeito passivo considera que o não pagamento do crédito em causa reveste caráter definitivo, na aceção do artigo 90.º da Diretiva IVA, e invoca o seu direito à redução do valor tributável do IVA no âmbito da declaração relativa ao período de tributação então em curso, uma vez que, antes dessa data, a base jurídica do pagamento do IVA é constituída pelo artigo 63.º desta diretiva.

88 Tendo em conta o que precede, há que responder à sexta questão que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que um eventual direito à redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento total ou parcial de uma fatura emitida por um sujeito passivo confere direito ao

reembolso do IVA pago por este, acrescido de juros de mora, e que, na falta de modalidades de aplicação dos juros eventualmente devidos na regulamentação de um Estado-Membro, a data a partir da qual o sujeito passivo invoca o seu direito à referida redução no âmbito da declaração relativa ao período de tributação então em curso constitui o ponto de partida para o cálculo desses juros.

Quanto às despesas

89 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 (Décima Secção) declara:

1) **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, da proporcionalidade e da efetividade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que prevê um prazo de caducidade para a apresentação de um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) resultante de uma redução do valor tributável do IVA em caso de não pagamento total ou parcial, cujo termo tem por consequência penalizar o sujeito passivo insuficientemente diligente, na condição de esse prazo só começar a correr a partir da data em que esse sujeito passivo pôde, sem demonstrar falta de diligência, invocar o seu direito à redução. Na falta de disposições nacionais relativas às modalidades de exercício desse direito, o início desse prazo de caducidade deve ser identificável pelo sujeito passivo com uma probabilidade razoável.**

2) **O artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva 2006/112, lidos em conjugação com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem, na falta de disposições nacionais específicas, a uma exigência da Administração Fiscal que subordina a redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), em caso de não pagamento total ou parcial de uma fatura emitida por um sujeito passivo, ao requisito de este último retificar previamente a fatura inicial e comunicar previamente ao seu devedor a sua intenção de anular o IVA, quando seja impossível a este sujeito passivo proceder a essa retificação em tempo útil, sem que essa impossibilidade lhe seja imputável.**

3) **O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o princípio da neutralidade fiscal, deve ser interpretado no sentido de que um eventual direito à redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em caso de não pagamento total ou parcial de uma fatura emitida por um sujeito passivo confere direito ao reembolso do IVA pago por este, acrescido de juros de mora, e que, na falta de modalidades de aplicação dos juros eventualmente devidos na regulamentação de um Estado-Membro, a data a partir da qual o sujeito passivo invoca o seu direito à referida redução no âmbito da declaração relativa ao período de tributação então em curso constitui o ponto de partida para o cálculo desses juros.**

Assinaturas