

Processo C-335/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

24 de abril de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

6 de dezembro de 2018

Recorrente:

E. Sp. z o.o. Sp. k., com sede em S.

Recorrido:

Ministro das Finanças

Objeto do processo principal

Recusa de correção do valor tributável do IVA correspondente a uma prestação de serviços em caso de não pagamento total ou parcial devido a uma situação fiscal específica do devedor e credor: «Redução por dívidas incobráveis»

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, tendo em conta os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade; artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

1) As disposições 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), em especial o seu artigo 90.º, n.º 2, da diretiva, tendo em conta os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, permitem a

introdução no direito nacional de uma restrição à possibilidade de reduzir o valor tributável em caso de não pagamento total ou parcial, numa situação fiscal específica do devedor e credor?

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

- o devedor não ser objeto de um processo de insolvência ou de liquidação?
- o credor e o devedor estarem registados como sujeitos passivos de IVA em atividade?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: artigos 90.º e 273.º

Disposições nacionais invocadas

Ustawa o podatku od towarów i usług [Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços], de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054, conforme alterada, a seguir «Lei do IVA»):

Artigo 89.ºa na redação relevante para o caso em apreço:

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

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

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

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

[...]

3) No dia anterior à data de apresentação da declaração de imposto em que se efetua a correção a que se refere o n.º 1:

- a) o credor e o devedor são sujeitos passivos registados como sujeitos passivos de IVA em atividade,
- b) o devedor não é objeto de um processo de insolvência ou de liquidação;

[...]

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

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

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

5. O credor deve, juntamente com a declaração de imposto em que efetua a correção referida no n.º 1, notificar o diretor do serviço de finanças competente dessa correção, bem como do montante corrigido e dos dados do devedor.

[...]

7. As disposições dos n.ºs 1 a 5 não se aplicam se existir uma relação entre o devedor e o credor, como a que é referida no artigo 32.º, n.ºs 2 a 4.

8 O ministro competente para as finanças públicas estabelece, por meio de regulamento, o modelo a utilizar para efeitos da notificação a que se refere o n.º 5.[...]»

Artigo 89.ºb

«1. Em caso não pagamento de um crédito resultante de uma fatura comprovativa da entrega de bens ou da prestação de serviços no território nacional no prazo de 150 dias a contar da data do termo do prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura, o devedor é obrigado a efetuar a correção

do montante do imposto deduzido com base nessa fatura, na liquidação do imposto para o período em que decorreram 150 dias da data do termo do prazo de pagamento especificado no contrato ou na fatura.

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

[...]

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

[...]

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

[...]

6. Quando se verificar que o sujeito passivo infringiu a obrigação prevista no n.º 1, o diretor do serviço de finanças ou da inspeção tributária estabelece uma obrigação tributária adicional de 30% do montante do imposto resultante de faturas pendentes e que não tenha sido corrigido nos termos do n.º 1. Não deve ser fixada qualquer obrigação tributária adicional para as pessoas singulares que, pelo mesmo ato, incorrem em responsabilidade por um crime tributário ou por uma contraordenação tributária».

Ustawa Prawo upadłościowe i naprawcze [Lei da Insolvência e da Recuperação de Empresas], de 28 de fevereiro de 2003 (texto consolidado, Dz.U. de 2015, posição 233, conforme alterada a seguir «Lei da Insolvência»):

Artigo 342.º, na redação relevante para o caso em apreço:

«1. Os créditos a liquidar a partir dos fundos provenientes da massa insolvente dividem-se nas seguintes categorias:

- 1) Categoria 1 – custas do processo de insolvência [...];
- 2) Categoria 2 – créditos provenientes de uma relação laboral constituída anteriormente à declaração de insolvência;

- 3) Categoria 3 – impostos e outros tributos ou restantes créditos resultantes de contribuições à segurança social, juntamente com os juros e custos de execução;
 - 4) Categoria 4 – outros créditos, que não devam ser liquidados na quinta categoria, juntamente com os juros relativos ao último ano antes da data da declaração da insolvência, juntamente com indemnizações contratualmente fixadas e as custas do processo e da execução;
 - 5) Categoria 5 – juros não pertencentes às categorias acima enunciadas e na ordem pela qual deve ser liquidado o capital, bem como as coimas administrativas e multas judiciais e os créditos resultantes de donativos e legados.
2. Um crédito resultante de uma cessão ou endosso após a declaração da insolvência deve ser liquidado na terceira categoria, a menos que deva ser liquidado na quarta categoria. Esta disposição não se aplica aos créditos resultantes de atos praticados pelo administrador da insolvência, pelo gerente ou pelo insolvente, com o consentimento do órgão de fiscalização judicial.
3. [...]»

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 No pedido de interpretação individual que apresentou ao Ministro das Finanças, a E. sp. z o.o. (a seguir: «sociedade») indicou que desenvolve, na qualidade de sujeito passivo de IVA registado e em atividade, uma atividade comercial de prestação de serviços de consultoria fiscal, entre outros, a sujeitos passivos de IVA registados e em atividade. Os destinatários dos serviços não são entidades que lhe estão associadas. O valor tributável é a contraprestação pelos serviços prestados pela sociedade. Para a tributação dos serviços prestados no território nacional, a sociedade aplica a taxa de base do imposto sobre bens e serviços (IVA). Nos casos referidos na Lei do IVA, aplica-se o mecanismo de autoliquidação (artigo 28.ºb da Lei do IVA).
- 2 A sociedade emitiu uma fatura com IVA à contraparte, pela prestação de serviços de consultoria fiscal tributados no território nacional. Até à data de apresentação do pedido, a sociedade não recebeu o pagamento dessa fatura de IVA. Não decorreram mais de dois anos desde a data de emissão da fatura. O crédito não foi liquidado nem cedido seja de que forma for. Além disso, a sociedade indicou que, à data da prestação do serviço, a contraparte (o devedor) estava registada como sujeito passivo de IVA em atividade e não era objeto de um processo de insolvência ou de liquidação. A contraparte ainda está registada como sujeito passivo de IVA em atividade e está atualmente em processo de liquidação.
- 3 Tendo em conta o que precede, a sociedade formulou ao Ministro das Finanças a questão de saber se, nesta situação de facto, é possível corrigir o valor tributável e

o imposto devido, referentes à prestação dos serviços em causa no território nacional, caso a obrigação não tenha sido cumprida na totalidade e o devedor entre em processo de liquidação no período de liquidação do imposto em que decorreram 150 dias da data do termo do prazo de pagamento.

- 4 Na sua interpretação individual de 12 de janeiro de 2015, o Ministro das Finanças considerou que as regras decorrentes do artigo 90.º da Diretiva 2006/112 são facultativas para os Estados-Membros. A introdução, no artigo 89.ºa da Lei do IVA, do direito a corrigir o valor tributável e o imposto devido sobre um crédito que o credor considera incobrável por motivos plausíveis, não constitui uma violação do artigo 90.º da Diretiva 2006/112. Por conseguinte, a não verificação de um dos pressupostos estabelecidos na norma jurídica introduzida no ordenamento jurídico polaco, que constitui o exercício da competência resultante desse artigo 90.º, não dá aos sujeitos passivos fundamento para gozar do direito à chamada «redução por dívidas incobráveis» diretamente do direito da União.
- 5 A sociedade impugnou a interpretação individual no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Tribunal Administrativo da Província de Szczecin), que julgou a ação improcedente. No seu entender, só o cumprimento cumulativo de todas as condições fixadas no artigo 89.ºa, n.º 2, da Lei do IVA, dá direito a efetuar a correção do imposto devido, o que não sucede no processo em apreço.
- 6 A sociedade interpôs um recurso de cassação desse acórdão. O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) apensou o presente processo a outros três, para os julgar conjuntamente. Em todos estes processos, a sociedade requereu a emissão de uma interpretação individual, na qual o cerne da questão é a compatibilidade das condições de aplicação da redução por dívidas incobráveis, fixadas nas disposições polacas referidas, face a eventuais situações de facto em que se aplicaria o artigo 89.ºa da Lei do IVA.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 7 As dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio dizem respeito à extensão da discricionariedade, concedida aos Estados-Membros, para fixar na legislação nacional as condições de utilização das regras previstas no artigo 90.º da Diretiva 2006/112. Em especial, o órgão jurisdicional tem dúvidas quanto a saber se, no artigo 89.º da Lei do IVA, as condições não deveriam apenas limitar-se às que permitem provar que não houve lugar à liquidação do crédito, cujo valor foi incluído na declaração de IVA enquanto operação tributável e que dá lugar a pagamento de imposto, com exceção das condições que dizem respeito ao estatuto fiscal do credor e devedor. No artigo 89.ºa da Lei do IVA, além de se estabelecer quais os créditos que se considera não liquidados, introduz-se ainda as condições estabelecidas no n.º 2.
- 8 O artigo 90.º da Diretiva 2006/112 não especifica nem as condições nem as obrigações que podem ser impostas pelos Estados-Membros, o que, na

jurisprudência constante do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), foi interpretado no sentido de que essas disposições conferem aos Estados-Membros uma margem de discricionariedade, nomeadamente, quanto às formalidades que os sujeitos passivos têm de cumprir perante as autoridades fiscais dos referidos Estados para reduzirem o valor tributável. A jurisprudência nacional concluiu, por conseguinte, que a redução por dívidas incobráveis está dentro do âmbito dessa margem de apreciação.

- 9 Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça não dá uma resposta unívoca quanto a saber se o direito nacional pode impor as referidas restrições.
- 10 Dos acórdãos do Tribunal de Justiça até à data, parece resultar que o Tribunal é a favor de uma interpretação restritiva das restrições à utilização da «redução por dívidas incobráveis» que os Estados-Membros podem introduzir na legislação nacional.
- 11 Em particular, no seu Acórdão de 15 de maio de 2014, no processo C-337/13, *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft.*, EU:C:2014:328, o Tribunal de Justiça declarou que «é, assim, necessário 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 são necessárias para provar que, depois de efetuada uma transação, não receberão, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contrapartida.» (n.º 39).
- 12 No n.º 36 do mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça salientou, porém, que, «quanto à questão das formalidades a que pode estar sujeito o exercício do direito a redução do valor tributável, importa recordar que, nos termos do artigo 273.º da diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, desde que essa faculdade não seja utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3 da mesma diretiva.»
- 13 Estas dúvidas tão-pouco foram esclarecidas pelo Acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de novembro de 2017, C-246/16, *Enzo Di Maura*, EU:C:2017:887, no qual o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 11.º, C, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode fazer depender a redução da matéria coletável do imposto sobre o valor acrescentado do caráter infrutífero de um processo de execução coletiva, quando esse processo for suscetível de durar mais de dez anos (dispositivo).
- 14 Tal poderia sugerir que a duração do processo de insolvência foi crucial para apreciar a conformidade da legislação nacional com o direito da União. Contudo, na fundamentação, o Tribunal de Justiça declarou que «embora seja pertinente que os Estados-Membros podem combater a incerteza inerente ao caráter definitivo do não pagamento de uma fatura, como indicado no n.º 16 do presente acórdão, essa faculdade de derrogação não pode ser alargada para além dessa incerteza,

designadamente à questão de saber se a redução da matéria coletável pode não ser efetuada em caso de não pagamento» (n.º 22). Tal como o Tribunal de Justiça observou, «admitir a possibilidade de os Estados-Membros excluírem qualquer redução da matéria coletável 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 aliviado do peso do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA» (n.º 23).

- 15 Quanto ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça declarou que «essa incerteza é, manifestamente, levada em conta ao privar-se o sujeito passivo do seu direito de reduzir a matéria coletável enquanto o crédito não for definitivamente incobrável, como prevê, em substância, a legislação nacional em causa no processo principal. Mas [...] o mesmo fim pode igualmente ser prosseguido se se conceder a redução quando o sujeito passivo demonstrar a probabilidade razoável de que a dívida não será paga, com a condição de a matéria coletável ser reavaliada para cima no caso de o pagamento vir a ser feito entretanto.» (n.º 27)
- 16 Simultaneamente, o Tribunal considerou que «[i]ncumbiria 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.» (n.º 27)
- 17 A jurisprudência constante do Tribunal de Justiça parece indicar que as condições para beneficiar da redução de dívidas incobráveis, prevista na legislação nacional, apenas podem dizer respeito à questão de saber como pode ser evitada a incerteza associada ao caráter definitivo do não pagamento de uma fatura.
- 18 Tendo em conta o acima exposto, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto a saber se as condições adicionais estipuladas no artigo 89.ºa, n.º 2, da Lei do IVA são admissíveis ou se, para se proceder à correção, é suficiente que se considere que o crédito é incobrável por motivos plausíveis, porquanto o sujeito passivo prova que o crédito não foi pago ou cedido, seja de que forma for, no prazo de 150 dias a contar da data do termo do prazo de pagamento fixado no contrato ou fatura.
- 19 O órgão jurisdicional de reenvio espera, em especial, que o Tribunal de Justiça indique se as condições estabelecidas no artigo 89.ºa, n.º 2, da Lei do IVA estão fora do âmbito da margem conferida aos Estados-Membros, ou se, tendo em conta o princípio da proporcionalidade, o tribunal nacional deve apreciar essas condições, em função das circunstâncias do processo, o que implicaria, designadamente, que deveria ser tida em conta a duração do processo de insolvência ou de liquidação.

- 20 O reconhecimento de que o direito da União se opõe à aplicação, por parte do Estado-Membro, da condição prevista no artigo 89.ºa, n.º 2, da Lei do IVA, prejudicaria sobremaneira a coerência do sistema jurídico polaco. Assim, o legislador polaco decidiu, no artigo 89.ºb da Lei do IVA, fazer uso dos poderes previstos no artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112.
- 21 Para que não exista violação dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade, a redução por dívidas incobráveis e a correção do imposto devido por parte do credor sujeito passivo estão interligadas com a obrigação do devedor sujeito passivo de corrigir o imposto pago a montante. Deste modo, garante-se a neutralidade do IVA, o que constitui uma característica estrutural do mesmo. Quando um credor beneficia da «redução por dívidas incobráveis», o imposto corrigido deixa estruturalmente de existir. Por conseguinte, o imposto a montante dedutível também deixa, efetivamente, de existir. O facto de o credor ter direito a corrigir o imposto devido no caso de créditos incobráveis tem por efeito a obrigação do devedor sujeito passivo, resultante do artigo 89b.º, n.º 1, da Lei do IVA, de reduzir o imposto a montante ou, na sua falta, acrescentar ao montante do imposto devido o montante do imposto resultante das faturas não pagas, corrigindo a declaração para o período no qual efetuou a dedução. Uma vez que as disposições do artigo 89.ºa da Lei do IVA dizem respeito aos direitos do credor sujeito passivo e estabelecem as condições em que este pode exercer esse direito, ao passo que o artigo 89.ºb, n.º 1, desta lei, diz, por sua vez, respeito ao direito simultâneo de um devedor sujeito passivo que não tenha liquidado junto do credor, após interpelação deste, um crédito que preencha os requisitos previstos no artigo 89.ºa, n.ºs 1 e 1a, da Lei do IVA, de efetuar a correção adequada do imposto pago a montante dedutível ou o acréscimo adequado do montante do imposto devido, para o período durante o qual procedeu à dedução, deve existir entre ambas estas normas uma correlação plena e o seu estatuto jurídico deve ser idêntico. Isto porque é da apreciação da adequação de o credor beneficiar do direito a corrigir o imposto devido que depende a consideração da situação do seu devedor, tendo em conta a relação direta entre o direito de um sujeito passivo e a obrigação do outro.
- 22 No entender do órgão jurisdicional de reenvio, a correção efetuada pelo credor face ao devedor insolvente interfere, de forma inadmissível, na tramitação do processo de insolvência, alterando a ordem de pagamento aos credores, a que se refere o artigo 342.º da Lei da Insolvência, de um modo que satisfaz, aliás às custas do Skarb Państwa [Tesouro Público], um dos credores do devedor, no lugar do qual surge na massa falida outro credor, justamente o Skarb Państwa, o que resulta na modificação das obrigações em matéria de IVA, passando da quarta categoria (valor bruto da fatura do credor nas relações económicas e nas relações civis e jurídicas em geral) para a terceira categoria (impostos). A jurisprudência nacional reconhece que as disposições da legislação em matéria de insolvência e recuperação de empresas, em especial o artigo 342.º da Lei da Insolvência, têm um carácter particular no que às disposições fiscais diz respeito e não permitem saldar dívidas a credores determinados, em desvio à ordem de liquidação dos créditos especificada nessa disposição.

- 23 As limitações introduzidas nas regras nacionais no artigo 89.ºa, n.º 2, ponto 1 e, *mutatis mutandis*, no artigo 89.ºb, n.º 1b, da Lei do IVA, constituem a expressão deste princípio, cuja violação poria em causa a coerência do sistema vigente no direito nacional estipulado no artigo 342.º da Lei da Insolvência.
- 24 Neste contexto, surge, todavia, um dilema quanto a saber se estas restrições são incompatíveis com o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, tendo em conta os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, e se o Tribunal de Justiça considerar que estas restrições infringem essas normas, quanto a saber se um tribunal nacional deve decidir em contrário à norma constante do artigo 342.º da Lei da Insolvência.
- 25 Estas dúvidas surgem também a respeito das demais condições de aplicação da redução por dívidas incobráveis estabelecidas no artigo 89.ºa da Lei do IVA. Além disso, asseguram a simetria das soluções fiscais adotadas. Em especial, a condição de a entrega ser efetuada a um sujeito passivo ativo garante uma redução simétrica do imposto a montante para o adquirente dos bens. Sem esta restrição, o consumo final não seria tributado e não seria possível garantir uma correta cobrança do imposto.
- 26 Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, os argumentos acima expostos constituem um elemento essencial a favor da necessidade de cumprir as condições a que se referem os artigos 89.ºa e 89.ºa da Lei do IVA.