

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

13 de março de 2014 (*)

«Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto pago a montante — Pagamentos por conta — Recusa de concessão da dedução — Fraude — Regularização da dedução quando a operação tributável não é efetuada — Condições»

No processo C-107/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgária), por decisão de 14 de fevereiro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de março de 2013, no processo

FIRIN OOD

contra

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

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (relator) e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por A. Manov, na qualidade de agente,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo búlgaro, por E. Petranova e D. Drambozova, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo estónio, por N. Grünberg e M. Linntam, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por A. de Stefano, avvocato dello Stato,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e N. Nikolova, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 19 de dezembro de 2013,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 65.º, 90.º, n.º 1, 168.º, alínea a), 185.º, n.º 1, 193.º e 205.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 L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a FIRIN EOOD (a seguir «FIRIN») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika» — Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção das «Impugnações e Contencioso Fiscal e da Segurança Social», para a cidade de Veliko Tarnovo, da Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «Direktor») a propósito do direito a dedução, sob a forma de crédito de imposto, do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que incidiu sobre o pagamento por conta, efetuado por essa sociedade, de um fornecimento de farinhas.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112 prevê que 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 estão sujeitas ao IVA.

4 Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva:

«Entende-se por ‘entrega de bens’ a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

5 Segundo o artigo 63.º da referida diretiva, 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.

6 O artigo 65.º da mesma diretiva estabelece:

«Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.»

7 O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 dispõe:

«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.»

8 Segundo o artigo 167.º desta diretiva, o direito a dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

9 O artigo 168.º da referida diretiva dispõe:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou

venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

10 O artigo 178.º da mesma diretiva dispõe:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]

11 Segundo o artigo 184.º da Diretiva 2006/112, a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

12 O artigo 185.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

13 Por força do artigo 186.º da referida diretiva, os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos seus artigos 184.º e 185.º

14 O artigo 193.º da mesma diretiva dispõe:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º»

15 Por força do artigo 203.º da Diretiva 2006/112, o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.

16 Nos termos do artigo 205.º desta diretiva:

«Nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º, 202.º, 203.º e 204.º, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.»

Direito búlgaro

17 O artigo 70.º, n.º 5, da Lei do imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (DV n.º 63, de 4 de

agosto de 2006, a seguir «ZDDS»), prevê que não há direito a dedução do IVA pago a montante quando o mesmo tiver sido indevidamente faturado.

18 Nos termos do artigo 177.º da ZDDS:

«(1) A pessoa registada que receber uma entrega tributável responde pelo imposto devido e não pago por outra pessoa registada, se tiver exercido o direito de dedução do IVA pago a montante, direta ou indiretamente conexo com o IVA devido e não pago.

(2) Verifica-se a responsabilidade a que se refere o n.º 1 se a pessoa registada sabia ou devia ter sabido que o imposto não ia ser pago, e a autoridade de fiscalização o tiver provado, nos termos previstos nos artigos 117.º a 120.º do Código do Contencioso Tributário e da Segurança Social.

(3) Para efeitos do n.º 2, considera-se que a pessoa devia saber, quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:

1. O imposto devido, na aceção do n.º 1, não foi efetivamente entregue, como resultado para um período de tributação, por um qualquer fornecedor a montante, no âmbito de uma operação tributável que tenha por objeto o mesmo bem ou o mesmo serviço, sob forma idêntica, alterada ou transformada;

2. A operação tributável é fictícia, contorna a lei ou o seu preço afasta-se sensivelmente do preço de mercado.

(4) A responsabilidade decorrente do n.º 1 não está conexa com a obtenção de um benefício determinado devido ao não pagamento do imposto devido.

(5) Nas condições previstas nos n.os 2 e 3, também é responsável o fornecedor a montante do sujeito passivo devedor do imposto não pago.

(6) Nos casos a que se referem os n.os 1 e 2, é responsável o sujeito passivo destinatário direto da entrega relativamente à qual não foi pago o imposto devido e, se a cobrança do imposto falhar, pode ser responsabilizado qualquer dos destinatários a jusante na cadeia de entregas.

(7) O n.º 6 aplica-se, com as necessárias adaptações, aos fornecedores a montante.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

19 A FIRIN, que sucedeu à «Hlebozavod Korn», é uma sociedade de direito búlgaro que tem por objeto a produção e comercialização de pão e de produtos de pastelaria. A York Skay EOOD (a seguir «York Skay») detém 99% do capital da FIRIN, e o Sr. Yorkishev o restante.

20 No fim de 2010, a FIRIN encomendou 10 000 toneladas de trigo à Agra Plani EOOD (a seguir «Agra Plani»), sociedade detida a 100% pelo Sr. Yorkishev. Para esta operação, pagável adiantadamente, a Agra Plani emitiu, em 29 de novembro de 2010, uma fatura de 3 600 000 leva búlgaros (BGN), em que mencionava IVA devido no montante de 600 000 BGN.

21 Na sequência de uma fiscalização, a Administração Tributária búlgara contestou a dedução dessa quantia de 600 000 BGN, que a FIRIN tinha efetuado nas suas declarações de IVA para o período de novembro-dezembro de 2010.

22 A Administração Tributária justificou a contestação dessa dedução com o fundamento de que a prestação não tinha sido cumprida e de que a fatura de 29 de novembro de 2010 integrava

um sistema de fraude que a fiscalização pusera a descoberto. Com efeito, na falta de registo no serviço nacional dos cereais, à luz da lei nacional, a Agra Plani não estava autorizada a comercializar cereais, o que a FIRIN não podia deixar de saber. Além disso, o montante dos pagamentos efetuados, a partir de 30 de novembro de 2010, pela FIRIN à Agra Plani, no montante de 4 170 000 BGN, isto é, num montante superior ao devido de acordo com a fatura, foi transferido nessa data para a conta da York Skay. Também nessa mesma data foi transferida pela York Skay a quantia de 3 600 000 BGN para a conta bancária da FIRIN.

23 Na falta de justificações fiáveis, a Administração Tributária não admitiu as explicações dadas sobre a natureza desses movimentos, que resultavam, segundo a FIRIN, quanto ao primeiro, de um mútuo da Agra Plani à York Skay, e depois, quanto ao segundo, de uma entrada de capital adicional na FIRIN.

24 Em consequência desta fiscalização, foi emitido um aviso de cobrança retificado, em 26 de setembro de 2011. A FIRIN interpôs recurso hierárquico desse aviso para o Direktor. Por decisão de 16 de janeiro de 2012, este confirmou o mesmo aviso.

25 Seguidamente, a FIRIN interpôs, no órgão jurisdicional de reenvio, recurso da decisão de confirmação do Direktor, alegando que cumpria todas as condições para beneficiar da dedução da quantia de 600 000 BGN e que os fundamentos para a recusa dessa dedução aludem a circunstâncias, incluindo a natureza fictícia da operação, que não são aplicáveis para efeitos da recusa do direito a dedução, mas da sua responsabilização pelo IVA não pago pelo fornecedor.

26 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se pode ser admitido o direito a dedução do IVA na situação em que, por várias razões, a prestação prevista não pôde ser cumprida, e se continua a ser possível uma regularização posterior. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se igualmente se o sistema nacional de responsabilidade solidária no domínio do IVA é compatível com o direito da União.

27 Nestas condições, o Administrativen sad Veliko Tarnovo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Em circunstâncias como as do processo principal, em que é imediata e efetivamente deduzido o [IVA] relativo a um pagamento adiantado de um fornecimento futuro de bens sujeito a imposto claramente identificado, as disposições do artigo 168.º, alínea a), em conjugação com os artigos 65.º, 90.º, n.º 1, e 185.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112[...], devem ser interpretadas [conjuntamente] no sentido de que, tendo em conta que, por motivos objetivos e/ou subjetivos, a contraprestação principal prevista no contrato de fornecimento não foi realizada, o direito [a] dedução do imposto pago a montante deve ser negado na data em que foi exercido?

2) Decorre desta interpretação [conjunta], e tendo em consideração o princípio da neutralidade fiscal do [IVA], que nesta situação é relevante [(ou irrelevante)] que [a] fornecedor[a] tenha [...] a possibilidade objetiva de corrigir, nos termos e pelas formas previstos no direito nacional, o [IVA e/ou o respetivo valor tributável,] indicado[s] na fatura? Como afetaria essa correção a recusa da dedução inicial do imposto?

3) O artigo 205.º, em conjugação com o artigo 168.º[, alínea a)], com o artigo 193.º e também com o quadragésimo quarto considerando da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros têm a faculdade de negar ao destinatário de uma entrega o direito [a] dedução do imposto pago a montante exclusivamente com base em critérios estabelecidos na legislação nacional segundo os quais a responsabilidade pelo pagamento do imposto é transferida para outra pessoa diferente do sujeito passivo, se o resultado final ao nível fiscal fosse diferente se se aplicassem estritamente apenas as demais regras fiscais desse Estado-Membro?

4) Caso seja dada resposta afirmativa à terceira questão, disposições nacionais como as que estão em causa no processo principal são compatíveis com a aplicação do artigo 205.º da Diretiva 2006/112 e com os princípios da efetividade e da proporcionalidade, quando a responsabilidade solidária pelo pagamento do [IVA] é estabelecida com base em presunções que não decorrem de quaisquer factos objetivos diretamente verificáveis, mas apenas de um instituto do direito das obrigações, que, no caso em litígio, será decidido definitivamente noutra processo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

28 Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que interprete disposições da Diretiva 2006/112 que versam sobre aspetos distintos do regime do IVA, a saber, por um lado, o que rege o direito a dedução do imposto pago a montante e, por outro, o que rege a responsabilidade solidária de um sujeito passivo pelo imposto devido por um terceiro, prevista no artigo 205.º dessa diretiva.

29 Importa recordar que, segundo jurisprudência constante, o processo instituído pelo artigo 267.º TFUE é um instrumento de cooperação entre o Tribunal de Justiça e os tribunais nacionais, graças ao qual o primeiro fornece aos segundos os elementos de interpretação do direito da União que lhes são necessários para a resolução do litígio que lhes cabe decidir (v., designadamente, acórdão de 19 de dezembro de 2013, *Fish Legal e Shirley*, C-279/12, n.º 29).

30 No âmbito desta cooperação, as questões relativas ao direito da União gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode rejeitar 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 do processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (v., designadamente, acórdão *Fish Legal e Shirley*, já referido, n.º 30).

31 Embora seja pacífico que o processo principal versa sobre a contestação do direito da FIRIN a dedução do IVA, em contrapartida resulta da decisão do órgão jurisdicional de reenvio que a Administração Tributária búlgara não considerou que a FIRIN era solidariamente responsável pelo pagamento do IVA devido pela *Agra Plani*.

32 Por conseguinte, é manifesto que a terceira questão, em parte, e a quarta questão do órgão jurisdicional de reenvio sobre a interpretação do disposto no artigo 205.º da Diretiva 2006/112, porque versam sobre o alcance dessa responsabilidade solidária, não têm relação com o objeto do processo principal e, conseqüentemente, devem ser julgadas inadmissíveis.

Quanto ao mérito

33 Com as suas questões sobre o regime do direito a dedução do IVA, que importa analisar

em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 65.º, 90.º, n.º 1, 168.º, alínea a), 185.º, n.º 1, e 193.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que a dedução do IVA efetuada pelo destinatário de uma fatura emitida para efeitos de um pagamento por conta da entrega de bens deve ser regularizada quando, em circunstâncias como as do processo principal, essa entrega acaba por não ser efetuada, mas não obstante o fornecedor continua a ser devedor desse imposto e não devolveu o pagamento por conta.

34 Recorde-se que, segundo o artigo 167.º da Diretiva 2006/112, o direito a dedução do IVA pago a montante surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível e que, segundo o artigo 63.º da mesma diretiva, 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.

35 O artigo 65.º da Diretiva 2006/112, nos termos do qual, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto se torna exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido, constitui uma derrogação à regra enunciada nesse artigo 63.º e, enquanto tal, deve ser objeto de uma interpretação estrita (acórdão de 21 de fevereiro de 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, Colet., p. I-1685, n.º 45).

36 Para que, em tal situação, o IVA se possa tornar exigível, é necessário que todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega ou da futura prestação, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular, que, no momento do pagamento por conta, os bens ou os serviços sejam especificamente identificados (v., neste sentido, acórdão BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, já referido, n.º 48).

37 É necessário verificar se isso é o que sucede no processo principal, para se poder concluir pela existência do direito a dedução exercido pela FIRIN com fundamento no pagamento por conta em causa.

38 Neste aspeto, resulta da decisão de reenvio que, quando a FIRIN fez o pagamento por conta em causa no processo principal, os bens que deviam ser objeto da entrega estavam claramente identificados.

39 Assim sendo, e como observa a advogada-geral no n.º 24 das suas conclusões, o artigo 65.º da Diretiva 2006/112 não pode ser aplicável se se verificar que, no momento em que o pagamento por conta é efetuado, é incerto que o facto gerador ocorra. É o que sucede, nomeadamente, na presença de um comportamento fraudulento.

40 Com efeito, importa recordar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva 2006/112. A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que os sujeitos passivos não podem fraudulentamente ou abusivamente invocar as normas do direito da União. Assim, compete às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o direito a dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente (v., neste sentido, acórdão de 6 de dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, n.os 35 a 37).

41 É o que acontece quando o próprio sujeito passivo comete uma fraude fiscal. Com efeito, neste caso, os critérios objetivos nos quais se baseiam os conceitos de entregas de bens ou de prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e de atividade económica não estão cumpridos (acórdão Bonik, já referido, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

42 Em contrapartida, não é compatível com o regime do direito a dedução previsto na Diretiva 2006/112 penalizar, mediante a recusa desse direito, um sujeito passivo que não sabia nem podia

saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimentos, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, estava viciada de fraude ao IVA (acórdão Bonik, já referido, n.º 41 e jurisprudência aí referida).

43 Com efeito, a instituição de semelhante sistema de penalizações ultrapassaria aquilo que é necessário para preservar os direitos da Fazenda Pública (v., neste sentido, acórdão Bonik, já referido, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

44 Consequentemente, uma vez que a recusa do direito a dedução é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que este direito constitui, incumbe às autoridades fiscais competentes fazer prova bastante dos elementos objetivos que permitam concluir que o sujeito passivo sabia ou devia saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante da cadeia de fornecimentos (acórdão Bonik, já referido, n.º 43 e jurisprudência aí referida).

45 Todavia, no âmbito do processo desencadeado nos termos do artigo 267.º TFUE, o Tribunal não é competente para verificar, nem para apreciar, as circunstâncias de facto relativas ao processo principal. Compete, pois, ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, em consonância com as regras de prova do direito nacional, uma apreciação global de todos os elementos e circunstâncias de facto desse processo (v., designadamente, acórdão Bonik, já referido).

46 Daqui resulta que compete exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio verificar que as autoridades tributárias em causa fizeram a prova dos elementos objetivos que invocam para concluir que a FIRIN não ignorava, ou não podia ignorar, que o pagamento por conta que fez ao seu fornecedor na realidade não tinha por objeto a entrega de mercadorias mencionada na fatura que este emitiu.

47 Não obstante, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, importa analisar as questões que versam sobre os requisitos para a regularização do IVA deduzido pela FIRIN, para o caso de esse órgão concluir, após a análise que lhe compete, que se podia considerar que todos os elementos pertinentes da futura entrega eram já conhecidos dessa sociedade no momento em que foi efetuado o pagamento por conta e que essa entrega não se afigurava então incerta.

48 A este propósito, há que recordar que os artigos 184.º a 186.º da Diretiva 2006/112 determinam as condições em que a Administração Tributária pode exigir uma regularização por parte de um sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo, C?234/11, n.º 26).

49 No que respeita ao eventual impacto, na dedução do IVA efetuada por um sujeito passivo, de acontecimentos que lhe são posteriores, resulta da jurisprudência que a utilização que é dada aos bens ou aos serviços, ou a que lhes é destinada, determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito e o âmbito das eventuais regularizações durante os períodos seguintes, que devem ser efetuadas nas condições previstas nesses artigos 185.º a 186.º (acórdão TETS Haskovo, já referido, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

50 Com efeito, o mecanismo de regularização previsto nos referidos artigos faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido pela Diretiva 2006/112. Esse mecanismo visa aumentar a precisão das deduções, de modo a assegurar a neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas no estágio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito a dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto. O mesmo mecanismo tem, assim, por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA

pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações tributáveis a jusante (acórdão TETS Haskovo, já referido, n.os 30 e 31).

51 No que diz respeito à constituição de uma eventual obrigação de regularização da dedução do IVA efetuada a título de imposto pago a montante, o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 estabelece o princípio de que essa regularização deve ser realizada, nomeadamente, quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da referida dedução (acórdão TETS Haskovo, já referido, n.º 32).

52 Numa situação como a do processo principal, do qual resulta que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, não se realizará a entrega dos bens para efeitos da qual a FIRIN procedeu a um pagamento por conta, há que concluir, como observou a advogada-geral no n.º 35 das suas conclusões, que, deste modo, posteriormente à declaração do IVA, se verificou uma alteração dos elementos considerados para a determinação do montante da referida dedução. Por conseguinte, nesta situação, a Administração Tributária pode exigir a regularização do IVA deduzido pelo sujeito passivo.

53 Esta conclusão não pode ser infirmada pela circunstância de o IVA devido pelo fornecedor não ser ele próprio regularizado.

54 Com efeito, recorde-se, a este respeito, que, no que se refere ao tratamento do IVA indevidamente faturado por não existir uma operação tributável, decorre da Diretiva 2006/112 que os dois operadores envolvidos não são necessariamente tratados da mesma maneira. Por um lado, o emitente da fatura é devedor do IVA nela mencionado, ainda que não exista operação tributável, em conformidade com a regra do artigo 203.º da Diretiva 2006/112. Por outro, o exercício do direito a dedução pelo destinatário de uma fatura está exclusivamente limitado ao imposto que corresponde a operações sujeitas a IVA, em conformidade com os artigos 63.º e 167.º dessa diretiva (acórdão de 31 de janeiro de 2013, LVK — 56, C-643/11, n.os 46 e 47).

55 Nesta situação, a observância do princípio da neutralidade fiscal é assegurada pela faculdade conferida aos Estados-Membros de se corrigir o imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre estar de boa-fé ou quando, em tempo útil, tiver eliminado completamente o risco de perda de receitas fiscais (acórdão LVK — 56, já referido, n.º 48).

56 Além disso, como referiu a advogada-geral no n.º 43 das suas conclusões, enquanto, em circunstâncias como as do processo principal, o pagamento por conta não tiver sido restituído pelo fornecedor, o valor tributável devido por este por força da contabilização desse pagamento por conta não pode ser reduzido por aplicação das disposições combinadas dos artigos 65.º, 90.º e 193.º da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, no tocante à regularização do valor tributável em caso de abatimentos, acórdão de 29 de maio de 2001, Freemans, C-86/99, Colet., p. I-4167, n.º 35).

57 Nestas condições, e sem prejuízo do direito do sujeito passivo de obter, através das vias relevantes do direito nacional, a devolução, pelo seu fornecedor, do pagamento por conta feito pela entrega de bens que acabou por não ser efetuada, a circunstância de o próprio IVA devido pelo fornecedor não ser regularizado é irrelevante para o direito de a Administração Tributária obter a devolução do IVA deduzido por esse sujeito passivo devido ao pagamento por conta correspondente a essa entrega.

58 Atendendo às considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que os artigos 65.º, 90.º, n.º 1, 168.º, alínea a), 185.º, n.º 1, e 193.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que exigem que a dedução do IVA efetuada pelo destinatário de uma

fatura emitida para efeitos de um pagamento por conta da entrega de bens seja regularizada quando, em circunstâncias como as do processo principal, essa entrega acaba por não ser efetuada, mas não obstante o fornecedor continua a ser devedor desse imposto e não devolveu o pagamento por conta.

Quanto às despesas

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

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

Os artigos 65.º, 90.º, n.º 1, 168.º, alínea a), 185.º, n.º 1, e 193.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que exigem que a dedução do imposto sobre o valor acrescentado efetuada pelo destinatário de uma fatura emitida para efeitos de um pagamento por conta da entrega de bens seja regularizada quando, em circunstâncias como as do processo principal, essa entrega acaba por não ser efetuada, mas não obstante o fornecedor continua a ser devedor desse imposto e não devolveu o pagamento por conta.

Assinaturas

* Língua do processo: búlgaro.