

Processo C-274/10

Comissão Europeia

contra

República da Hungria

«Incumprimento de Estado – Fiscalidade – IVA – Directiva 2006/112/CE – Direito a dedução – Modalidades de exercício – Artigo 183.º – Regulamentação nacional que apenas permite o reembolso do excedente de IVA na medida em que este exceda a importância do imposto a montante resultante de operações que ainda não deram origem a um pagamento»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Restituição do excedente

(Directiva do Conselho 2006/112, artigo 183.º)

Um Estado-Membro que obriga os sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista um excedente, na acepção do artigo 183.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, durante um dado período de tributação, a fazer o reporte desse excedente integralmente ou parcialmente para o período de tributação seguinte caso não tenham pagado a totalidade da compra correspondente ao seu fornecedor, com a consequência de, em resultado dessa obrigação, certos sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista sistematicamente «excedentes» terem de fazer mais de uma vez o reporte desse excedente para o período de tributação seguinte, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Segundo o sistema instaurado pela Directiva 2006/112, a exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado assim como a origem e âmbito do direito a dedução são, em princípio, independentes do facto de a contraprestação devida, incluído o imposto sobre o valor acrescentado, por uma operação ter ou não sido paga. Por outro lado, segundo a referida directiva, o nascimento do direito a dedução apenas em determinados casos especiais, expressamente previstos na directiva, está subordinado à condição de a contraprestação devida pela operação da qual resulta o imposto dedutível já ter sido paga. Com excepção destes casos especiais, esse direito a dedução existe independentemente dessa condição. Ora, o facto de subordinar à referida condição o reembolso do excedente do imposto sobre o valor acrescentado dedutível, reembolso esse que constitui assim a etapa que se segue ao nascimento do referido direito, é susceptível de ter sobre o direito a dedução os mesmos efeitos que a aplicação da mesma condição quando nasce esse direito. Assim, esse facto é susceptível de pôr em causa o efeito útil do referido direito a dedução. Consequentemente, o pagamento da contraprestação devida pela operação da qual resulta o IVA dedutível não pode constituir uma modalidade, na acepção do artigo 183.º da Directiva 2006/112, que os Estados-Membros podem fixar para o reembolso do excedente do imposto dedutível.

(cf. n.os 48, 52 e 53, 56 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

28 de Julho de 2011 (*)

«Incumprimento de Estado – Fiscalidade – IVA – Directiva 2006/112/CE – Direito a dedução – Modalidades de exercício – Artigo 183.º – Regulamentação nacional que apenas permite o reembolso do excedente de IVA na medida em que este exceda a importância do imposto a montante resultante de operações que ainda não deram origem a um pagamento»

No processo C-274/10,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 1 de Junho de 2010,

Comissão Europeia, representada por D. Triantafyllou, B. Simon e K. Talabér-Ritz, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República da Hungria, representada por M. Fehér, K. Szíjjártó e G. Koós, na qualidade de agentes, assistidos por K. Magony, szakértő,

demandada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász e T. von Danwitz (relator), juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 14 de Abril de 2011,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de Maio de 2011,

profere o presente

Acórdão

1 Na sua petição, a Comissão Europeia pede que o Tribunal de Justiça declare que:

– ao obrigar os sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista um «excedente», na acepção

do artigo 183.º da Directiva 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), durante um dado período de tributação, a fazer o reporte desse excedente integralmente ou parcialmente para o período de tributação seguinte caso não tenham pagado a totalidade da compra correspondente ao seu fornecedor; e

– devido ao facto de, em resultado dessa obrigação, certos sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista sistematicamente «excedentes» terem de fazer mais de uma vez o reporte desse excedente para o período de tributação seguinte;

a República da Hungria não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 2006/112.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

2 Nos termos do artigo 62.º da Directiva 2006/112:

«Para efeitos da presente directiva, entende-se por:

1) ‘Facto gerador do imposto’, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

2) ‘Exigibilidade do imposto’, o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.»

3 O artigo 63.º desta directiva prevê que o facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

4 O artigo 66.º da referida directiva enuncia:

«Em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

a) O mais tardar, no momento da emissão da factura;

b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;

[...]»

5 O artigo 90.º da Directiva 2006/112 dispõe:

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada 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.»

6 Nos termos do artigo 167.º da Directiva 2006/112, que figura no capítulo 1, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», do título X, que tem por epígrafe «Deduções», desta directiva, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

7 Através da Directiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de Julho de 2010, que altera a Directiva 2006/112 (JO L 189, p. 1), que deve ser transposta o mais tardar até 31 de Dezembro de 2012, foi acrescentado o artigo 167.º A à Directiva 2006/112, cujo n.º 1 tem a seguinte redacção:

«Os Estados-Membros podem estabelecer, no âmbito de um regime facultativo, que o direito à dedução dos sujeitos passivos cujo [imposto sobre o valor acrescentado (a seguir 'IVA')] se torne unicamente exigível nos termos do disposto na alínea b) do artigo 66.º seja adiado até que o IVA que incide sobre os bens entregues ou sobre os serviços prestados a esses sujeitos passivos tenha sido pago ao seu fornecedor ou prestador.»

8 O artigo 168.º da Directiva 2006/112 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 efectua 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;

[...]»

9 O artigo 178.º da Directiva 2006/112, que figura no capítulo 4, que tem por epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», do título X desta directiva, enuncia:

«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 factura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]»

10 O artigo 179.º da referida directiva prevê:

«O sujeito passivo efectua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º

Todavia, os Estados-Membros podem obrigar os sujeitos passivos que efectuem operações ocasionais referidas no artigo 12.º a exercerem o direito à dedução apenas no momento da entrega.»

11 Nos termos do artigo 183.º da Directiva 2006/112, que está redigido em termos substancialmente idênticos aos do artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54):

«Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efectuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso nas condições por eles fixadas.

Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.»

12 O artigo 184.º da Directiva 2006/112, que figura no capítulo 5, que tem por epígrafe «Regularização das deduções», do título X desta directiva, precisa:

«A dedução inicialmente efectuada é objecto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

13 Nos termos do artigo 185.º, que figura no mesmo capítulo da referida directiva:

«1. A regularização é efectuada 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 efectuada 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 afectações 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.»

Legislação nacional

14 O artigo 55.º, n.º 1, da Lei CXXVII de 2007 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (az általános forgalmi adórol szóól 2007. évi CXXVII. törvény) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)], a seguir «lei relativa ao IVA»] dispõe:

«A ocorrência do facto através do qual se realiza objectivamente a operação geradora do imposto (a seguir ‘realização’) dá origem à exigibilidade do imposto.»

15 Nos termos do artigo 56.º da lei relativa ao IVA, «o imposto devido é determinado no momento da realização, salvo disposição em contrário da presente lei».

16 O artigo 119.º, n.º 1, da referida lei prevê:

«Sem prejuízo de disposição legal em contrário, o direito a dedução do imposto constitui-se quando deva ser determinado o imposto devido correspondente ao imposto calculado a montante (artigo 120.º).»

17 O artigo 131.º da lei relativa ao IVA dispõe:

«1. O sujeito passivo identificado para efeitos de IVA no território nacional pode deduzir ao montante total do imposto de que é devedor relativamente a um período de tributação a importância dedutível do imposto pago a montante que se tenha constituído durante o mesmo período de tributação ou durante um período ou períodos anteriores.

2. Se a diferença determinada em conformidade com o n.º 1 for negativa, o sujeito passivo identificado para efeitos de IVA no território nacional pode

a) considerar essa diferença, durante o período de tributação seguinte, como uma rubrica que diminui o montante total do imposto de que é devedor, em conformidade com o n.º 1, relativamente a este período de tributação, ou

b) pedir às autoridades fiscais do Estado o reembolso da diferença, nas condições e de acordo com as modalidades definidas no artigo 186.º»

18 O artigo 186.º desta lei enuncia:

«1. O reembolso do montante da diferença negativa determinado em conformidade com o artigo 131.º, n.º 1 – corrigido em conformidade com o n.º 2 – só pode ser pedido a partir do vencimento do prazo fixado na Lei XCII de 2003 [sobre o regime de tributação (az adózás rendjér?! szóló 2003. évi XCII. törvény)], se

a) o sujeito passivo identificado para efeitos de IVA no território nacional fizer o pedido às autoridades fiscais no momento em que apresenta a sua declaração em conformidade com o artigo 184.º;

[...]

2. Quando o sujeito passivo, identificado para efeitos de IVA no território nacional, procedendo em conformidade com o n.º 1, alínea a), não pagar integralmente, antes do vencimento do prazo mencionado no n.º 1, o montante, que inclui igualmente um imposto, que corresponde à operação constitutiva da base jurídica da repercussão do imposto, ou se a sua dívida não se extinguir de outra maneira antes dessa data, deve deduzir-se o total do imposto pago a montante dedutível correspondente a essa operação do montante, expresso em valor absoluto, da diferença negativa apurada em conformidade com o artigo 131.º, n.º 1, até ao limite máximo desse montante.

3. O artigo 131.º, n.º 2, alínea a), aplica-se à soma que minora, por força do n.º 2, o montante expresso em valor absoluto, da diferença negativa apurada em conformidade com o artigo 131.º, n.º 1, até ao limite máximo desse montante. [...]»

19 Resulta do artigo 37.º, n.º 1, da Lei XCII de 2003 sobre o regime da tributação, cuja redacção é a seguinte, que o referido vencimento do prazo corresponde à expiração do prazo de pagamento do imposto:

«O imposto deve ser pago na data indicada no anexo da lei ou na própria lei (vencimento do prazo) [...]»

20 Nos termos do anexo II, parte I, n.º 2, alínea a), desta lei:

«O sujeito passivo devedor de [IVA] paga o montante líquido devido de [IVA]

- em caso de declarações fiscais mensais,
antes do dia 20 do mês seguinte ao mês corrente;
- em caso de declarações fiscais trimestrais,
antes do dia 20 do mês seguinte ao trimestre;
- em caso de declarações fiscais anuais,
antes do dia 25 de Fevereiro do ano seguinte ao ano fiscal
e pode pedir o reembolso deste a partir dessa mesma data.»

Procedimento pré-contencioso

21 Por entender que a regulamentação nacional que obriga os sujeitos passivos a fazer o reporte de um excedente na acepção do artigo 183.º da Directiva 2006/112 para o período tributável seguinte, na medida em que este excedente incluía uma importância de IVA a montante resultante de operações para as quais o sujeito passivo em causa ainda não pagou a contraprestação, viola a referida directiva, a Comissão decidiu iniciar o procedimento previsto no artigo 226.º CE e dirigiu uma notificação para cumprir à República da Hungria em 21 de Março de 2007.

22 O dito Estado-Membro respondeu a essa notificação para cumprir através de carta de 30 de Maio de 2007, negando qualquer violação do direito da União.

23 Continuando a entender, no seguimento dessa resposta, que a República da Hungria não cumpria as obrigações que lhe incumbem por força da Directiva 2006/112, a Comissão emitiu, em 8 de Outubro de 2009, um parecer fundamentado convidando esse Estado-Membro a tomar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento no prazo de dois meses a contar da sua recepção.

24 Tendo a República da Hungria respondido a este parecer fundamentado através de uma carta de 16 de Dezembro de 2009 invocando que não há violação do direito da União, a Comissão decidiu intentar a presente acção.

Quanto à acção

Argumentos das partes

25 O Comissão sustenta que o artigo 186.º, n.º 2, da lei relativa ao IVA é contrário ao direito da União na medida em que exclui o reembolso do excedente do IVA a montante, dedutível sobre o IVA a jusante, desde que o IVA a montante resulte de operações para as quais a contraprestação devida, IVA incluído, ainda não foi paga.

26 A Comissão alega que, segundo os artigos 62.º e 63.º da Directiva 2006/112, o IVA a jusante torna-se exigível no momento em que a entrega de bens ou a prestação de serviços é efectuada, independentemente do pagamento da contraprestação devida para a operação em causa. Um fornecedor de bens ou um prestador de serviços é assim obrigado a pagar o IVA ao Tesouro Público mesmo que os seus clientes ainda não lhe tenham pagado antes do final do período de tributação. Dado que, nessa situação, o artigo 186.º, n.º 2, da lei relativa ao IVA impede o cliente de pedir o reembolso do IVA correspondente à operação em causa, o sistema do

IVA fica desequilibrado.

27 Esta exclusão do reembolso do excedente de IVA dedutível impõe um encargo aos operadores em causa, uma vez que o reporte do pagamento pelo Estado, do crédito do sujeito passivo que pede o reembolso, diminui temporariamente o valor dos bens de que esse sujeito passivo dispõe, o que reduz nomeadamente o montante da sua liquidez.

28 A Comissão sublinha, além disso, que a legislação nacional em causa não contém nenhuma limitação temporal no que respeita ao reporte do excedente de IVA. É portanto possível que o sujeito passivo tenha de fazer várias vezes o reporte desse excedente. Ora, resulta da redacção do artigo 183.º, primeiro parágrafo, da Directiva 2006/112 que o excedente deve ser reembolsado, o mais tardar, durante o segundo período de tributação após a sua constituição.

29 A Comissão alega igualmente que este artigo prevê apenas que os Estados-Membros podem definir as regras processuais que regem o reembolso do excedente de IVA dedutível a fim de que essas regras se insiram correctamente nos diferentes dispositivos regulamentares que regem o procedimento administrativo. Em contrapartida, o referido artigo não permite restringir esse reembolso mediante condições relativas ao fundo. Ora, a regulamentação nacional em causa não estabelece regras formais, mas limites materiais ao reembolso do IVA.

30 A República da Hungria considera que a condição prevista no 186.º, n.º 2, da lei relativa ao IVA para a obtenção do reembolso de um excedente de IVA dedutível, a saber, o pagamento da contraprestação devida pela operação da qual resulta o IVA dedutível, não viola o princípio da neutralidade fiscal nem o artigo 183.º da Directiva 2006/112, que atribui claramente aos Estados-Membros a competência para definir as condições desse reembolso.

31 Esse Estado-Membro alega que o adiamento do reembolso do excedente de IVA dedutível resultante do artigo 186.º, n.º 2, da lei relativa ao IVA não representa nenhum encargo para o sujeito passivo contrário ao princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, deve entender-se por «encargo do IVA» unicamente um encargo definitivo, a saber, uma situação na qual o sujeito deve suportar o IVA sem beneficiar de um direito a dedução. Em contrapartida, o IVA suportado provisoriamente constitui somente um encargo de financiamento ou de tesouraria que apenas afecta temporariamente a situação financeira do operador em causa e que não é contrário ao princípio da neutralidade fiscal. A República da Hungria sublinha, a este respeito, que o sistema comum do IVA inclui regras que impõem aos sujeitos passivos que suportem transitoriamente o montante deste imposto.

32 Além disso, a condição imposta para o reembolso em questão não faz correr nenhum risco ao sujeito passivo, uma vez que este ainda não pagou a sua dívida. Na realidade, o encargo é unicamente suportado pelo vendedor e resulta das regras do direito da União, em especial dos artigos 62.º e 63.º da Directiva 2006/112. Sendo este encargo compatível com o princípio da neutralidade fiscal, o pretendo encargo que decorre da regulamentação nacional controvertida para o adquirente de bens ou tomador de serviços não pode ser considerado inadmissível.

33 A referida regulamentação nacional visa neutralizar a vantagem de que beneficia o adquirente ou o tomador de serviços, que poderia tirar proveito do reembolso do imposto que onera uma transacção que não deu origem a um pagamento, ou que não será nunca objecto de pagamento, para melhorar a sua situação de tesouraria, nomeadamente para pagar aos seus fornecedores. Em contrapartida, segundo a concepção da Comissão, o Estado concederia um empréstimo gratuito aos sujeitos passivos, onerando o seu orçamento, em especial quando o período de tributação do fornecedor é mais longo que o do adquirente.

34 Por outro lado, a interpretação do princípio da neutralidade fiscal dada pela Comissão

restringe de maneira injustificada o poder de apreciação conferido aos Estados-Membros pelo artigo 183.º da Directiva 2006/112 e tem por efeito privar de sentido o referido artigo.

35 A República da Hungria alega também que a sua regulamentação não põe em causa a possibilidade de um sujeito passivo recuperar o montante total do IVA, através de pagamento em dinheiro e num prazo razoável, caso tenha sido fixado um prazo razoável para o pagamento referente à transacção. O Tribunal de Justiça reconheceu que os Estados-Membros dispõem de uma certa latitude no que diz respeito à fixação do prazo de reembolso do excedente de IVA dedutível.

36 Quanto à inexistência de limitação temporal do reporte do excedente do IVA para o período de tributação seguinte, a República da Hungria alega que nem o texto nem o preâmbulo da Directiva 2006/112 indiciam que o excedente de IVA apenas possa ser reportado uma só vez para o período de tributação seguinte. Além disso, a concretização da condição de pagamento imposta pela regulamentação controvertida depende da decisão do sujeito passivo em causa.

Apreciação do Tribunal

37 A Comissão acusa, no essencial, a República da Hungria de ter ultrapassado os limites da liberdade de que dispõem os Estados-Membros ao abrigo do artigo 183.º da Directiva 2006/112 ao prever a exclusão do reembolso quando o sujeito passivo ainda não tiver pagado a contraprestação, IVA incluído, devida pela operação que deu origem ao IVA dedutível.

38 Este artigo 183.º prevê que, quando, relativamente a um período de tributação, o montante das deduções exceder o do IVA devido, os Estados-Membros podem efectuar o reporte do excedente no período seguinte ou proceder ao respectivo reembolso segundo as modalidades por eles fixadas.

39 Resulta da própria redacção deste artigo e, em particular, da expressão «nas condições por eles fixadas» que os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de discricionariedade para fixar as modalidades de reembolso do excedente de IVA (v. acórdãos de 25 de Outubro de 2001, Comissão/Itália, C-78/00, Colect., p. I-8195, n.º 32; de 10 de Julho de 2008, Sosnowska, C-25/07, Colect., p. I-5129, n.º 17; e de 12 de Maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Colect., p. I-0000, n.os 33 e 64).

40 Todavia, essa circunstância não permite concluir que o artigo 183.º da Directiva 2006/112 deva ser interpretado no sentido de que as modalidades fixadas pelos Estados-Membros para o reembolso do excedente de IVA estão dispensadas de qualquer controlo tendo em conta o direito da União (v., neste sentido, acórdãos de 21 de Janeiro de 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Colect., p. I-623, n.º 15, e Enel Maritsa Iztok 3, já referido, n.º 28).

41 Com efeito, deve examinar-se em que medida o artigo 183.º da Directiva 2006/112, interpretado tendo em conta o contexto e os princípios gerais que regem o domínio do IVA, contém regras específicas que devem ser respeitadas pelos Estados-Membros quando é exercido o direito ao reembolso do excedente de IVA (v. acórdão Enel Maritsa Iztok 3, já referido, n.º 30).

42 A este respeito, deve observar-se, em primeiro lugar, que resulta de jurisprudência constante que o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Comissão/Itália, n.º 28; Sosnowska, n.º 14; e Enel Maritsa Iztok 3, n.º 31).

43 Como o Tribunal de Justiça sublinhou reiteradamente, o referido direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C 62/93, Colect., p. I?1883, n.º 18; de 30 de Setembro de 2010, Uszodaépít?, C?392/09, Colect., p. I?0000, n.º 34; e Enel Maritsa Iztok 3, já referido, n.º 32).

44 Em segundo lugar, deve recordar-se que a própria existência do direito a dedução está abrangida pelos artigos 167.º a 172.º da Directiva 2006/112, que figuram no capítulo intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», ao passo que os artigos 178.º a 183.º desta directiva dizem respeito unicamente às modalidades de exercício deste direito (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Novembro de 2001, Comissão/Países Baixos, C?338/98, Colect., p. I?8265, n.º 71, e de 29 de Abril de 2004, Terra Baudebedarf?Handel, C?152/02, Colect., p. I?5583, n.º 30).

45 Quanto à possibilidade, por força do artigo 183.º da Directiva 2006/112, de prever que o excedente de IVA seja reportado para o período tributável seguinte ou que seja reembolsado, o Tribunal de Justiça precisou que as modalidades fixadas pelos Estados-Membros a este respeito não podem ofender o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto. Em especial, essas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efectuado, num prazo razoável, através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adoptado não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao sujeito passivo (v. acórdãos, já referidos, Comissão/Itália, n.os 33 e 34; Sosnowska, n.º 17; e Enel Maritsa Iztok 3, n.os 33 e 64).

46 Em terceiro lugar, no que diz respeito à importância dada ao pagamento das operações das quais resulta o IVA no sistema instaurado pela Directiva 2006/112, importa referir que, por força do artigo 63.º desta última, o IVA se torna exigível no momento em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, através da concretização da operação em causa, independentemente da questão de saber se a contraprestação devida por esta operação já foi paga. Assim, o IVA é devido ao Tesouro Público pelo fornecedor de um bem ou prestador de serviços, mesmo quando este não tiver recebido do seu cliente o pagamento correspondente à operação realizada.

47 Da mesma forma, o artigo 167.º da Directiva 2006/112 dispõe que o direito a dedução se constitui no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, o que sucede, por força do referido artigo 63.º, no momento em que a operação foi realizada, independentemente do facto de o pagamento da contraprestação devida por essa operação ter sido efectuado. Além disso, está expressamente indicado no artigo 168.º, alínea a), desta directiva que o direito a dedução do imposto a montante de que beneficia o sujeito passivo diz respeito não apenas ao IVA que este pagou mas também ao IVA devido. Resulta igualmente da redacção do artigo 179.º da referida directiva que o direito a dedução se exerce, em princípio, subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, se constitui o direito a dedução (v., neste sentido, acórdão de 8 de Maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, Colect., p. I-3457, n.º 41).

48 Daqui resulta que, segundo o sistema instaurado pela Directiva 2006/112, a exigibilidade do IVA assim como a origem e âmbito do direito a dedução são, em princípio, independentes do facto de a contraprestação devida, IVA incluído, por uma operação ter ou não sido paga.

49 Esta análise é apoiada por outras disposições desta directiva, segundo as quais o pagamento efectivo da contraprestação só se pode repercutir sobre a exigibilidade ou sobre a dedutibilidade do IVA nas circunstâncias particulares expressamente previstas pela dita directiva.

50 Assim, o artigo 66.º, alínea b), da Directiva 2006/112 permite aos Estados-Membros prever, em derrogação do seu artigo 63.º, que o imposto se torne exigível para certas operações ou certas categorias de operações de sujeitos passivos o mais tardar no momento em que o preço é recebido. Ora, a República da Hungria não alegou ter feito uso dessa possibilidade.

51 Por outro lado, o artigo 66.º, alínea b), da Directiva 2006/112 foi completado, no decurso do ano de 2010, isto é, após a presente acção ter sido intentada, pela inserção, nesta directiva, do artigo 167.º-A, segundo o qual os Estados-Membros podem prever, no âmbito de um regime facultativo, que o direito a dedução de que gozam os sujeitos passivos cujo IVA se torna exigível unicamente em conformidade com o disposto no referido artigo 66.º, alínea b), seja adiado até que o imposto que incide sobre os bens entregues ou sobre os serviços prestados a esses sujeitos passivos tenha sido pago ao fornecedor de bens ou prestador de serviços.

52 Resulta da leitura conjunta destas disposições que, segundo a Directiva 2006/112, o nascimento do direito a dedução apenas em determinados casos especiais, expressamente previstos na directiva, está subordinado à condição de a contraprestação devida pela operação da qual resulta o IVA dedutível já ter sido paga. Com excepção destes casos especiais, esse direito a dedução existe independentemente dessa condição. Ora, o facto de subordinar à referida condição o reembolso do excedente do IVA dedutível, reembolso esse que constitui assim a etapa que se segue ao nascimento do referido direito, é susceptível de ter sobre o direito a dedução os mesmos efeitos que a aplicação da mesma condição quando nasce esse direito. Assim, esse facto é susceptível de pôr em causa o efeito útil do referido direito a dedução.

53 Consequentemente, o pagamento da contraprestação devida pela operação da qual resulta o IVA dedutível não pode constituir uma modalidade, na acepção do artigo 183.º da Directiva 2006/112, que os Estados-Membros podem fixar para o reembolso do excedente de IVA dedutível.

54 Resulta de todas as considerações precedentes que o artigo 183.º da Directiva 2006/112 não permite aos Estados-Membros fazerem depender o exercício do direito ao reembolso de um excedente de IVA dedutível de uma condição relativa ao pagamento do montante devido a título da operação em causa. Assim, ao excluir o reembolso de um excedente de IVA, na medida em

que a contraprestação devida, IVA incluído, pela operação da qual resulta o IVA dedutível ainda não foi paga, a República da Hungria ultrapassou os limites da liberdade de que dispõem os Estados-Membros ao abrigo do referido artigo 183.º

55 Além disso, importa salientar que esta exclusão do reembolso desse excedente de IVA leva a que certos sujeitos passivos, cuja declaração fiscal regista sistematicamente excedentes, tenham de fazer o reporte mais de uma vez desse excedente para o período de tributação seguinte. A este respeito, deve recordar-se que o reporte de um excedente de IVA para vários períodos de tributação que se seguem àquele a título do qual esse excedente surgiu não é necessariamente incompatível com o primeiro parágrafo do artigo 183.º da Directiva 2006/112 (v., neste sentido, acórdão Enel Maritsa Iztok 3, já referido, n.º 49). Todavia, uma vez que a regulamentação nacional em causa prevê períodos de tributação que podem ir de um mês até um ano, a mesma pode levar a que certos sujeitos não obtenham, devido ao reporte reiterado de um excedente, o reembolso deste último num prazo razoável.

56 Consequentemente, há que declarar que a República da Hungria,

– ao obrigar os sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista um excedente, na acepção do artigo 183.º da Directiva 2006/112, durante um dado período de tributação, a fazer o reporte desse excedente integralmente ou parcialmente para o período de tributação seguinte caso não tenham pago a totalidade da compra correspondente ao seu fornecedor; e

– devido ao facto de, em resultado dessa obrigação, certos sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista sistematicamente «excedentes» terem de fazer mais de uma vez o reporte desse excedente para o período de tributação seguinte;

não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força desta directiva.

Quanto às despesas

57 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República da Hungria e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

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

1) **A República da Hungria,**

– **ao obrigar os sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista um excedente, na acepção do artigo 183.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, durante um dado período de tributação, a fazer o reporte desse excedente integralmente ou parcialmente para o período de tributação seguinte caso não tenham pago a totalidade da compra correspondente ao seu fornecedor; e**

– **devido ao facto de, em resultado dessa obrigação, certos sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista sistematicamente «excedentes» terem de fazer mais de uma vez o reporte desse excedente para o período de tributação seguinte,**

não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força desta directiva.

2) **A República da Hungria é condenada nas despesas.**

Assinaturas

* Língua do processo: húngaro.