

62010CC0414

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 17 de novembro de 2011 (1)

Processo C-414/10

Société Véléclair

contra

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Conseil d'État (França)]

«Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Sexta Diretiva — Imposto sobre o valor acrescentado na importação — Direito à dedução do imposto pago a montante — Regulamentação nacional que condiciona o direito à dedução do imposto pago a montante ao pagamento efetivo do imposto sobre o valor acrescentado na importação»

I – Introdução

1.

O presente pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação da Sexta Diretiva IVA (2). No essencial, prende-se com a questão de saber se um Estado-Membro pode fazer depender o direito à dedução do imposto pago a montante, que a Diretiva (3) confere aos sujeitos passivos em caso de importação de bens, do pagamento efetivo do imposto sobre o valor acrescentado pelo sujeito passivo.

2.

Esta questão levanta-se no âmbito de um litígio em que uma empresa pretende que lhe seja restituído, como imposto pago a montante, o imposto sobre o valor acrescentado na importação que ela própria deve, apesar de não o ter pago (4) e já se saber que não o irá pagar. Com efeito, o seu património foi objeto de um processo de insolvência, tendo o crédito fiscal do Estado prescrito em virtude do atraso na sua reclamação.

II – Quadro jurídico

A – Direito da União

3.

O artigo 10.o da Sexta Diretiva dispõe:

«1. Para efeitos do disposto na presente Diretiva:

a)

Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b)

Por exigibilidade do imposto entende-se 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 facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efetuada a importação do bem [...]

Todavia, quando os bens importados estão sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que se verificam o facto gerador e a exigibilidade desses direitos comunitários.

[...]»

4.

O artigo 17.o da Diretiva regula a origem e âmbito do direito à dedução. Na redação que lhe foi dada pelo artigo 28.oF, n.o 1 (5), dispõe resumidamente o seguinte:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a)

O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;

b)

O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados para o território do país;

[...]

d)

O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.o 1, alínea a), do artigo 28.oA.

[...]»

5.

O artigo 18.o («Disposições relativas ao exercício do direito à dedução») prevê o seguinte:

«1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

a)

Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma fatura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º;

b)

Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea b), do artigo 17.º, possuir um documento comprovativo da importação em que seja indicado como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do imposto devido;

[...]

2. O sujeito passivo efetuará a dedução subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito à dedução surge e é exercido por força do n.º 1.

[...]

3. Os Estados-Membros fixarão as condições e as regras nas quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.º 1 e 2.

[...]»

6.

O artigo 20.º («Ajustamento das deduções») dispõe no seu n.º 1:

«A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

a)

Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;

b)

Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; todavia, não se efetuará ajustamento no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados e no caso de afetação de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras, nos termos do n.º 6 do artigo 5.º Todavia, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento respeitante às operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo.»

7.

O artigo 21.º («Devedores do imposto perante o Fisco») regula o seguinte:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

[...]

2. Na importação: pela(s) pessoa(s) designada(s) ou reconhecida(s) pelo Estado-Membro de importação.»

8.

O artigo 23.o («Obrigações relativamente à importação») dispõe o seguinte no seu segundo parágrafo:

«Os Estados-Membros podem, nomeadamente, prever que o imposto sobre o valor acrescentado devido em razão da importação de bens efetuada por sujeitos passivos ou por devedores do imposto ou por determinadas categorias dos mesmos não seja pago no ato da importação, com a condição de o imposto ser mencionado como tal em declaração redigida em conformidade com o n.o 4 do artigo 22.o»

9.

A disposição transitória do artigo 28.o da Diretiva prevê o seguinte no seu n.o 3:

«Durante o período transitório a que se refere o n.o 4, os Estados-Membros podem:

[...]

d)

Continuar a aplicar disposições derogatórias do princípio da dedução imediata, prevista no n.o 2, primeiro parágrafo, do artigo 18.o; [...]

B – Direito francês

10.

O Code général des impôts (Código tributário francês, a seguir «CGI»), na sua versão aplicável em 31 de dezembro de 1997, dispõe o seguinte no n.o 1 do ponto II do artigo 271.o:

«Na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, e desde que essas operações deem direito à dedução, o imposto que os contribuintes podem deduzir é, consoante o caso:

[...]

b)

o que é cobrado na importação;

[...]»

III – Matéria de facto e questão prejudicial

11.

O pedido de decisão prejudicial tem origem num litígio entre a Société Véléclair e o Ministério

francês do Orçamento.

12.

Entre 1992 e 1995, a Société Vélocclair importou bicicletas de países terceiros com a intenção de as revender. Tendo a administração aduaneira considerado que a declaração quanto à origem era falsa, aplicou a posteriori à Société Vélocclair direitos aduaneiros e direitos antidumping num montante de 4 milhões de euros. Este montante estava, por sua vez, sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado na importação num montante de 735 437 euros.

13.

Este montante de imposto ainda não tinha sido pago quando o património da Société Vélocclair foi objeto de um processo de insolvência. Por despacho de 12 de fevereiro de 1999, o juiz do processo de insolvência declarou a prescrição do crédito fiscal, pelo facto de não ter sido definitivamente reclamado nos doze meses a contar da data da publicação da insolvência.

14.

No processo principal, a Société Vélocclair requer o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado. Com efeito, entende que o imposto sobre o valor acrescentado na importação fixado a posteriori a habilita à dedução do respetivo montante como imposto pago a montante.

15.

A administração fiscal, pelo contrário, parte do princípio de que a dedutibilidade do imposto sobre o valor acrescentado na importação pressupõe o seu pagamento prévio pelo devedor do imposto.

16.

Tendo em consideração o acima exposto, o Conseil d'État, competente no âmbito do recurso para decidir o litígio, submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O n.º 2, alínea b), do artigo 17.º da Sexta Diretiva permite a um Estado-Membro condicionar o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado na importação, tendo em conta designadamente os riscos de fraude, ao pagamento efetivo desse imposto pelo contribuinte, quando o devedor do imposto sobre o volume de negócios na importação e o titular do direito à dedução correspondente são, como em França, a mesma pessoa?»

17.

A Société Vélocclair, os Governos francês, alemão, neerlandês e português, bem como a Comissão Europeia participaram no processo no Tribunal de Justiça como intervenientes, tendo os Governos alemão, neerlandês e português apenas apresentado observações escritas.

IV – Apreciação jurídica

18.

A título preliminar, importa sublinhar que a presente situação é apreciada com base na Sexta Diretiva, na medida em que se verificou antes de 31 de dezembro de 2006, data da revogação e substituição da referida Diretiva pela Diretiva relativa ao sistema do imposto sobre o valor acrescentado.

19.

O direito à dedução do imposto pago a montante é regulado no artigo 17.o da Sexta Diretiva. Tal como o Tribunal de Justiça já sublinhou reiteradamente, este direito faz parte integrante do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (6). O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do imposto sobre o valor acrescentado, devido ou pago, no âmbito de todas as suas atividades económicas (7) e, por conseguinte, não pode, em princípio, ser limitado (8). Em particular, pode ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (9). Toda e qualquer limitação do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Diretiva (10). A resposta à questão prejudicial deve ter em consideração a referida jurisprudência.

20.

Uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que condiciona o direito à dedução ao pagamento prévio do imposto coloca limites muito restritos à possibilidade da dedução do imposto pago a montante.

21.

Os Governos alemão, francês, português e neerlandês entendem, no entanto, que a Diretiva admite uma regulamentação deste tipo. Para fundamentar a sua posição, invocam o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado e também a existência de um risco de fraude em caso de adoção do entendimento contrário. Para além disso, os Governos alemão, neerlandês e português baseiam-se na relação com o artigo 23.o, segundo parágrafo, da Diretiva, considerando que o artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva autoriza os Estados-Membros a fazer depender o direito à dedução do pagamento prévio em todos os casos em que um Estado-Membro não recorreu à opção consagrada no artigo 23.o, segundo parágrafo, devendo o imposto sobre o valor acrescentado na importação, por conseguinte, ser desde logo pago no ato da importação.

22.

Não partilho este entendimento. De seguida, irei demonstrar que as interpretações literal, sistemática e teleológica são contrárias à compatibilidade de uma regulamentação como o CGI francês com a Diretiva, particularmente tendo em consideração o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado. Para além disso, considero que não existe um risco de fraude que exija uma interpretação diferente, pelo que, em princípio, se deve dar uma resposta negativa à questão prejudicial. Isto não exclui, no entanto, o facto de uma regulamentação deste tipo poder ser admissível, a título transitório, como regulamentação antiga que continua em vigor.

23.

Após a apreciação da questão prejudicial irei analisar, tendo em consideração os argumentos invocados pelos Governos alemão e neerlandês, se o direito à dedução caduca quando o crédito fiscal do Estado relativo ao imposto sobre o valor acrescentado na importação se extinguiu ou já não é exigível.

A – Interpretação literal

24.

Do seu teor resulta, desde logo, que uma regulamentação como o CGI francês não é compatível com a Sexta Diretiva. Nos termos do artigo 17.o, n.o 1, da Diretiva, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. No caso da importação de bens, o imposto dedutível é, de acordo com o disposto no artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva, «o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados para o território do país».

25.

De acordo com o disposto no artigo 10.o, n.o 3, da Diretiva, o Estado pode exigir «[este] imposto sobre o valor acrescentado», ou seja, o imposto sobre o valor acrescentado na importação no momento em que é efetuada a importação ou, nos casos em que os bens importados estão sujeitos a direitos aduaneiros, tal como sucede no presente caso, no momento em que se verificam o facto gerador e a exigibilidade desses direitos aduaneiros por parte do Estado. Em simultâneo constitui-se, nos termos do artigo 17.o, n.o 1, da Diretiva, o direito do sujeito passivo à dedução. Nem o artigo 17.o, n.o 1, nem o artigo 17.o, n.o 2, da Diretiva impõem como requisito da constituição deste direito o facto de o sujeito passivo já ter pago o imposto sobre o valor acrescentado na importação. Pelo contrário, o artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva considera expressamente suficiente que o imposto sobre o valor acrescentado na importação seja apenas devido.

26.

A expressão «devido ou pago» também não permite concluir que os Estados-Membros, tal como é particularmente invocado pelo Governo português, disponham neste âmbito de um direito de opção. O artigo 17.o, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva indica, com precisão, os requisitos da constituição e o alcance do direito à dedução. Estas disposições não deixam aos Estados-Membros qualquer margem de apreciação quanto à sua aplicação (11), o que é também confirmado pelo facto de a Sexta Diretiva, quando pretende conferir uma margem de manobra para regulamentar, o indicar expressamente tal como sucede, designadamente, no artigo 10.o, n.o 2, terceiro parágrafo, ou no artigo 11.oB, n.o 6, da Diretiva.

27.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça quanto ao artigo 17.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva, que se baseia igualmente no «imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago» (12) é inequívoca a este respeito. Recentemente, o Tribunal de Justiça concluiu que, no caso da alínea a), a origem e o âmbito do direito à dedução do imposto pago a montante são, em princípio, independentes do facto de a contraprestação devida, imposto sobre o valor acrescentado incluído, por uma operação ter ou não sido paga (13). Também não assume importância a questão de saber se o imposto sobre o valor acrescentado devido sobre as vendas anteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal (14).

28.

É verdade que, tal como é invocado pelos Governos intervenientes no processo, no caso do artigo 17.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva estão sempre em causa duas pessoas diferentes a pagar o imposto sobre o valor acrescentado e a invocar o direito à dedução, enquanto no presente caso se trata da mesma pessoa. Em conclusão, de um ponto de vista factual e económico é, no entanto, possível obter em ambos os casos o mesmo resultado.

29.

Por um lado, tal como também é referido pelo Governo alemão nas suas observações escritas, também no caso da importação de bens existe a possibilidade, baseada no artigo 21.o, n.o 2, da Diretiva, de o devedor do imposto sobre o valor acrescentado na importação e o titular do direito à dedução serem duas pessoas diferentes. Também neste caso importa, no entanto, garantir que o direito de um deles à dedução do imposto não é restringido pelo facto de o imposto sobre o valor acrescentado na importação não ter sido eventualmente pago pelo outro. A situação corresponde, neste âmbito, àquela que está prevista no artigo 17.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva.

30.

Mesmo caso o devedor do imposto sobre o valor acrescentado na importação e o titular do direito à dedução serem a mesma pessoa, em termos económicos a situação é equiparável àquela que está prevista no artigo 17.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva. No que se refere ao negócio realizado no território nacional regulado por esta Diretiva, o fornecedor (15) é obrigado a pagar o imposto sobre o valor acrescentado à Administração Fiscal independentemente do facto de o seu cliente já lhe ter pago o preço de aquisição, incluindo o imposto sobre o valor acrescentado (16). O cliente, também sujeito a imposto, pode, no entanto, deduzir diretamente o montante do imposto sobre o valor acrescentado que deve ao seu fornecedor, mas que efetivamente ainda não pagou, da sua própria dívida fiscal ao Estado (17), aceitando a Diretiva a correspondente vantagem de tesouraria para o titular do direito à dedução (18).

31.

Do mesmo modo, também não existem quaisquer consequências para o sujeito passivo quando o fornecedor não paga o imposto sobre o valor acrescentado (19). O sujeito passivo pode, no entanto, deduzir o imposto pago a montante. Num caso destes, pode assim suceder, tal como no presente caso da importação, que o Estado seja obrigado a reembolsar um montante de imposto que ainda não cobrou. Por conseguinte, a possibilidade de criar vantagens de tesouraria para o sujeito passivo às custas da Administração Fiscal ou do fornecedor é inerente à regulamentação do artigo 17.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva (20).

32.

Tendo em consideração o facto de as situações serem equiparáveis em termos económicos, a circunstância de o devedor do imposto e o titular do direito à dedução serem pessoas diferentes no caso do negócio realizado em território nacional regulado na alínea a) não se opõe à aplicação da jurisprudência clara relativa à expressão «devido ou pago» na alínea a) à correspondente expressão constante da alínea b) do n.o 2 do artigo 17.o Também neste caso o direito à dedução do imposto pago a montante deve ser, desde logo, reconhecido quando o imposto sobre o valor acrescentado na importação apenas é devido.

B – Interpretação sistemática

33.

A sistemática da Diretiva não permite uma interpretação diferente. Neste sentido, não partilho, em particular, o entendimento dos Governos alemão, neerlandês e português de que a expressão «devido» apenas diz respeito aos casos em que um Estado-Membro recorreu à opção constante do artigo 23.o, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

34.

Nos termos do artigo 23.o, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros podem prever que o imposto sobre o valor acrescentado na importação não seja pago no ato da importação, podendo apenas ser mencionado no âmbito da habitual declaração do imposto sobre o valor acrescentado. Deste modo é possível criar uma compensação direta entre o imposto sobre o valor acrescentado na importação e o correspondente valor do imposto pago a montante. Os governos intervenientes no processo consideram que apenas neste caso se justifica a não exigência de qualquer pagamento prévio do imposto sobre o valor acrescentado na importação para obter o direito à dedução do imposto.

35.

Mesmo que o interesse subjacente à referida argumentação seja compreensível, não é possível encontrar na Sexta Diretiva qualquer indício que aponte no sentido de o artigo 17.o, n.o 2, alínea b), apenas vise, com a expressão «devido», os casos consagrados no artigo 23.o, segundo parágrafo, da Diretiva.

36.

Também o facto de a norma que precedeu o artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva, mais concretamente o artigo 11.o, n.o 1, alínea b), da Segunda Diretiva IVA (21), apenas referir o imposto sobre o valor acrescentado na importação pago no âmbito do direito à dedução do imposto, não contendo qualquer disposição correspondente ao artigo 23.o, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, não permite concluir nesse sentido.

37.

Esta situação é particularmente demonstrada pelo artigo 18.o da Diretiva, que define as disposições relativas ao exercício do direito à dedução. Esta disposição não exige, nomeadamente, que o sujeito passivo apresente uma prova de pagamento. Pelo contrário, nos termos do artigo 18.o, n.o 1, alínea b), da Diretiva o sujeito passivo apenas deve possuir um documento comprovativo da importação em que seja indicado como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do imposto devido. Por conseguinte, tanto a constituição do direito à dedução do imposto pago a montante como o seu exercício não podem depender de um pagamento efetivo.

C – Interpretação teleológica

1. Princípio da neutralidade

38.

O objetivo prosseguido com o direito à dedução do imposto pago a montante confirma as conclusões obtidas até ao momento. O direito à dedução visa garantir que o imposto sobre o valor acrescentado se mantenha economicamente neutro para as empresas (22). De acordo com o

Governo francês, o facto de um sujeito passivo deduzir um montante de imposto sobre o valor acrescentado na importação, a título de imposto pago a montante, que ainda não pagou efetivamente ameaça, contudo, a referida neutralidade, na medida em que o sujeito passivo obteria, assim, um enriquecimento sem causa.

39.

No entanto, em regra a dedução, como imposto pago a montante, do imposto sobre o valor acrescentado na importação apenas devido não está necessariamente na origem de um enriquecimento, pelo menos não de um enriquecimento permanente. Tal como já foi exposto, o direito do sujeito passivo à dedução cria, quanto muito, uma desvantagem temporária de tesouraria para o Estado, que também pode resultar, de forma semelhante, de operações internas. Em ambos os casos, a referida desvantagem de tesouraria do Estado é contrabalançada, quase como compensação, pelo direito ao imposto sobre o valor acrescentado sobre as vendas posteriores, que, em princípio, se constitui desde logo no momento do fornecimento. O respetivo montante deve ser declarado pelo vendedor independentemente do facto de já ter obtido o preço de aquisição, incluindo o imposto sobre o valor acrescentado.

40.

No que respeita ao presente caso, em que o Estado já não pode fazer valer o seu crédito fiscal em virtude do atraso na sua reclamação no processo de insolvência, importa salientar que este reveste uma especificidade particular e, por conseguinte, não pode ser determinante para a questão geral de saber se o direito à dedução pode depender do pagamento prévio do imposto sobre o valor acrescentado na importação.

41.

A neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado para as empresas que importam bens estaria particularmente ameaçada caso se admitisse, de forma incondicional, uma regulamentação como a do CGI francês, na medida em que obrigaria o sujeito passivo a pagar sempre previamente, pelo menos caso o Estado-Membro em causa não recorresse à opção constante do artigo 23.o, segundo parágrafo, da Diretiva. O sujeito passivo teria de pagar previamente o imposto sobre o valor acrescentado na importação às autoridades aduaneiras, apenas podendo deduzir o montante pago no âmbito da declaração do imposto sobre o valor acrescentado relativa ao respetivo período tributário, que possivelmente apenas ocorrerá sem dúvida mais tarde.

42.

Deste modo, o sujeito passivo não sofreria apenas uma desvantagem de tesouraria, mas também seria prejudicado em relação aos outros sujeitos passivos que adquiram bens equiparáveis no mercado interno ou no território nacional. Isto porque, nos termos do artigo 17.o, n.o 2, alínea d), da Diretiva, nas aquisições intracomunitárias realiza-se, à partida, apenas uma compensação entre o imposto sobre o valor acrescentado a pagar pela aquisição e o imposto pago a montante dedutível. Por conseguinte, é desde logo excluída uma desvantagem de tesouraria para as empresas. No caso das transações internas é mesmo possível, nos termos do artigo 17.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva, deduzir o imposto pago a montante na declaração do imposto sobre o valor acrescentado, apesar de não ter sido paga nenhuma das faturas que estão na base do referido imposto e, por conseguinte, as próprias aquisições ainda não terem sido oneradas com o imposto sobre o valor acrescentado.

43.

Por conseguinte, o princípio da neutralidade opõe-se à admissibilidade de uma disposição que apenas admite a dedução do imposto pago a montante sempre após o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado na importação.

2. Risco de fraude

44.

A luta contra possíveis fraudes, evasões e abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva. Os particulares não podem abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se do direito da União. Se a Administração Fiscal verificar que o direito à dedução foi exercido de modo fraudulento, pode pedir, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas e compete ao juiz nacional recusar o benefício do direito à dedução se for provado, com elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulentamente (23).

45.

No que respeita à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado na importação, não é, no entanto, discernível por que razão neste caso existiria, em geral, um maior risco de fraude que tornasse necessário fazer depender o direito à dedução, em qualquer caso, do pagamento prévio do imposto sobre o valor acrescentado na importação. Tal como a Comissão e também a Société Véléclair alegam corretamente, o efetivo transporte físico das mercadorias para a União constitui uma situação de facto compreensível e manifesta para os Estados-Membros que constitui a base da tributação. Também o comprovativo da importação que, nos termos do artigo 18.o, n.o 1, alínea b), da Diretiva, o sujeito passivo deve apresentar para poder deduzir o imposto pago a montante e que o indica como devedor do imposto sobre o valor acrescentado e pelo menos permite o cálculo do montante do imposto devido, reduz a possibilidade de uma fraude.

46.

Também o risco de fraude alegado pelos Estados-Membros não é assim suscetível de justificar a restrição geral do direito à dedução, expressamente previsto no artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva tanto para o imposto sobre o valor acrescentado pago como também apenas devido, apenas ao caso do pagamento efetivo.

D – Conclusão provisória

47.

Pelos motivos enunciados, o artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de não permitir a um Estado-Membro fazer depender o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado na importação do pagamento efetivo do referido imposto por parte do devedor do imposto, mesmo quando o devedor do imposto e o titular do direito à dedução são a mesma pessoa.

E – Disposições transitórias

48.

Os Governos português e alemão alegam, para além disso, que uma regulamentação nacional que, no que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado na importação, faz depender o direito

à dedução do seu pagamento prévio, é admissível, nos termos do artigo 28.o, n.o 3, alínea d), da Sexta Diretiva, pelo menos a título transitório, como regulamentação antiga que continua em vigor.

49.

Nos termos da referida disposição, durante o período transitório a que se refere o n.o 4, os Estados-Membros podem continuar a aplicar disposições derogatórias do princípio da dedução imediata, prevista no n.o 2, primeiro parágrafo, do artigo 18.o Tal como o título do artigo 18.o da Diretiva demonstra, a questão de saber «quando» se pode invocar um direito é incluída nas «disposições relativas ao exercício do direito à dedução». Enquanto a Sexta Diretiva esteve em vigor o período transitório ainda não tinha terminado. Pelo contrário, também o artigo 372.o da Diretiva relativa ao sistema do imposto sobre o valor acrescentado dispõe que os Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1978, aplicavam disposições derogatórias do princípio da dedução imediata prevista no primeiro parágrafo do artigo 179.o, podem continuar a aplicá-las.

50.

O artigo 271.o da CGI faz depender o direito à dedução do pagamento prévio do imposto. Caso se entenda esta disposição no sentido de que o direito à dedução não se constitui antes do pagamento, deve ser exclusivamente avaliada com base no artigo 17.o da Diretiva, que regula a origem e o âmbito deste direito. Tal como expus, uma regulamentação deste tipo não é compatível com a Diretiva. Uma disposição como a do artigo 271.o CGI poderia, no entanto, também ser entendida no sentido de apenas regular o período do exercício do direito à dedução, sendo, por conseguinte, abrangida pelo artigo 18.o, n.o 2, primeiro parágrafo, em conjugação com o artigo 28.o, n.o 3, alínea d), da Diretiva. Uma interpretação deste tipo produziria os mesmos efeitos para o sujeito passivo que a não constituição do direito à dedução antes do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado na importação. No entanto, a Diretiva permite expressamente que se adie o período de exercício no âmbito de uma regulamentação nacional antiga admitida a título transitório. Compete ao órgão jurisdicional nacional analisar se o n.o 1 do ponto II do artigo 271.o, do CGI permite uma interpretação nos termos da qual regula as disposições relativas ao exercício do direito à dedução, na aceção do artigo 18.o da Diretiva, e se se trata de uma regulamentação antiga que já tinha sido aplicada em 1 de janeiro de 1978.

F – Crédito fiscal extinto ou já não exigível

51.

Por fim, os Governos alemão e neerlandês defendem no presente processo a opinião de que mesmo que se pretendesse que o imposto sobre o valor acrescentado na importação meramente devido seja suficiente para a constituição do direito à dedução, este direito caducaria caso o crédito fiscal do Estado se extinguisse ou já não pudesse ser exigível.

52.

O Governo neerlandês remete, neste âmbito, para o facto de não ser possível concluir com base na decisão de reenvio qual o efeito da prescrição em virtude de reclamação fora do prazo, ou seja, se a dívida fiscal se extinguiu ou já não pode ser exigível. Na audiência, o Governo francês esclareceu que, no seu entender e aparentemente também no entender do órgão jurisdicional de reenvio, num caso como o presente o crédito fiscal não se extingue, convertendo-se antes numa obrigação natural. Neste sentido, o crédito mantém-se, já não podendo ser, porém, invocado em juízo. Caso o devedor do imposto pagar, este pagamento não é realizado sem causa.

53.

Esta problemática levantada pelos Governos alemão e neerlandês vai além da própria questão prejudicial. De forma a fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio parece, no entanto, apropriado que se analise a questão.

54.

Tal como resulta do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva, «o sujeito passivo está autorizado a deduzir [...] o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados» (24). Do teor do texto resulta, desde logo, que não é suficiente que o imposto sobre o valor acrescentado na importação (ainda não pago) tenha sido devido para o poder deduzir como imposto pago a montante. Pelo contrário, é decisivo que o imposto sobre o valor acrescentado na importação ainda seja efetivamente devido. Neste âmbito deve ser determinante o momento em que é decidido de forma definitiva sobre a questão de saber se o direito à dedução invocado pelo sujeito passivo existe efetivamente. Caso o crédito fiscal do Estado já se tenha extinguido no referido momento, sem que tenha sido cumprido, já não pode também existir qualquer direito à dedução do imposto pago a montante. Esta interpretação é também imposta pelo sentido e a finalidade do direito à dedução, que visa libertar o sujeito passivo de qualquer encargo fiscal relacionado com o imposto sobre o valor acrescentado (25). Caso o encargo deixe de existir, já não é necessário proceder à referida libertação por via do direito à dedução.

55.

Para além disso, levanta-se a questão de saber se o imposto sobre o valor acrescentado na importação também já não deve ser considerado como «devido» na aceção do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva, quando o crédito fiscal do Estado ainda subsiste — tal como sucede aparentemente no presente caso —, já não sendo, no entanto, exigível. A resposta a esta questão não pode ser confiada ao respetivo direito nacional. Pelo contrário, para assegurar uma aplicação uniforme do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve proceder-se a uma interpretação autónoma do conceito de «devido» na aceção do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva (26).

56.

De acordo com o seu conteúdo semântico, o conceito de «devido» não se opõe a uma interpretação de acordo com a qual este pressupõe uma exigibilidade judicial do crédito fiscal estatal. Tendo em consideração o sentido e o objetivo do direito à dedução, uma interpretação deste tipo parece precisamente necessária. Tanto no caso da extinção do crédito fiscal do Estado como no de inexigibilidade deste crédito não se torna necessário libertar o sujeito passivo de algo que já não precisa de suportar.

57.

Também a necessidade de uma aplicação uniforme do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado aponta no sentido de uma interpretação deste tipo. Se num caso como o presente estivesse em causa o efeito jurídico que a respetiva legislação nacional em matéria de insolvências define para o caso da reclamação fora de prazo de um crédito fiscal, não estaria garantida a referida aplicação uniforme a matérias de facto equiparáveis.

58.

Por conseguinte, o conceito de «devido» na aceção do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Diretiva

deve ser entendido no sentido de pressupor que o sujeito passivo tenha uma obrigação, exigível por via judicial, de pagar o montante do imposto sobre o valor acrescentado cuja dedução pretende como imposto pago a montante. Caso não tenha esta obrigação, não lhe pode ser atribuído o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado na importação ainda não pago.

V – Conclusão

59.

Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma à questão prejudicial do Conseil d'État:

«1.

O artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva não permite a um Estado-Membro fazer depender o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado na importação do pagamento efetivo do referido imposto por parte do devedor do imposto, mesmo quando o devedor do imposto e o titular do direito à dedução são a mesma pessoa. Caso estejam cumpridos os requisitos do artigo 28.o, n.o 3, alínea d), da Sexta Diretiva, um Estado-Membro pode, no entanto, manter transitoriamente uma regulamentação deste tipo.

2.

O imposto sobre o valor acrescentado apenas é devido, na aceção do artigo 17.o, n.o 2, alínea b), da Sexta Diretiva, quando o sujeito passivo tem uma obrigação, exigível por via judicial, de pagar o montante correspondente do imposto sobre o valor acrescentado cuja dedução pretende como imposto pago a montante. Caso não tenha esta obrigação, não lhe pode ser atribuído o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado na importação ainda não pago.»

(1) Língua original: alemão.

(2) Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 154, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir, «Sexta Diretiva» ou «Diretiva»).

(3) No artigo 17.o, n.o 2, alínea b).

(4) O que foi contestado pela Société Véléclair no processo perante o Tribunal de Justiça, embora de acordo com a decisão de reenvio se trate de uma conclusão dos órgãos jurisdicionais que conheceram do mérito da causa, na qual se deve, por conseguinte, basear a apreciação no presente processo.

(5) Introduzido pelo artigo 1.o, n.o 22, da Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

(6) V. acórdãos de 6 de julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colet., p. I-1883, n.o 18), de 22 de dezembro de 2008, Magoora sp. zo. o. (C-414/07, Colet., p. I-10921, n.o 28), e de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, Colet., p. I-7289, n.o 43).

(7) Acórdão de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colet., p. I-1, n.o 15), de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Colet., p. I-3303, n.o 39), e de 29 de outubro de 2009,

NCC Construction Danmark (C-174/08, Colet., p. I-10567, n.o 27).

(8) V. acórdãos Magoora sp. zo. o. (já referido na nota 6, n.o 28), de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Colet., p. I-7467, n.o 37), e Comissão/Hungria (já referido na nota 6, n.o 43).

(9) Acórdãos BP Soupergaz (já referido na nota 6, n.o 18), de 30 de setembro de 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Colet., p. I-8791, n.o 34), e Comissão/Hungria (já referido na nota 6, n.o 43).

(10) Acórdãos BP Soupergaz (já referido na nota 6, n.o 18) e Magoora sp. zo. o. (já referido na nota 6, n.o 28); v. igualmente o acórdão Comissão/Hungria (já referido na nota 6, n.o 52).

(11) Acórdãos BP Soupergaz (já referido na nota 6, n.o 35), de 10 de março de 2005, Comissão/Reino Unido (C-33/03, Colet., p. I-1865, n.o 16), e de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Colet., p. I-3459, n.o 32).

(12) Em outras versões linguísticas, nomeadamente na francesa, na inglesa ou na italiana, as alíneas a) e b) estão, aliás, formuladas em termos integralmente idênticos: «la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée», «value added tax due or paid», «l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta».

(13) Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (já referido na nota 6, n.o 48).

(14) Acórdãos de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colet., p. I-483, n.o 54), e de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I-6161, n.o 49).

(15) Que se refere ao empresário que prestou um serviço ao sujeito passivo, pelo qual este paga IVA integrado no preço de aquisição.

(16) V. acórdão Comissão/Hungria (já referido na nota 6, n.o 46). Apesar de se considerar um ajustamento da dívida fiscal do fornecedor no caso de o sujeito passivo não pagar definitivamente, v. o artigo 11.oC, n.o 1, da Sexta Diretiva, este ajustamento representa, no entanto, uma regulamentação facultativa para os Estados-Membros.

(17) O facto de esta situação representar um problema, em particular, para pequenas e médias empresas já é conhecido. A Comissão já se dedicou a esta temática no documento de acompanhamento do «Greenpaper on the future of VAT — Towards a simpler, more robust and efficient VAT system», SEC (2010) 1455, pp. 43 e segs. Como possível solução, preconiza-se neste documento admitir a dedução do imposto apenas após o pagamento efetivo do imposto a montante. No entanto, a regulamentação constante da Sexta Diretiva ainda não prevê esta possibilidade.

(18) No caso do não pagamento definitivo, a Diretiva em princípio nem prevê um ajustamento do direito à dedução do imposto pago a montante, v. o artigo 20.o, n.o 1, alínea b), primeiro período, da Diretiva. Um ajustamento deste tipo apenas poderá ser realizado caso os Estados-Membros o exijam, v. artigo 20.o, n.o 1, alínea b), segundo período, da Diretiva.

(19) V. a jurisprudência referida na nota 14.

(20) V. também Ben Terra/Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, Volume 1, capítulo 17.2, p. 1000.

(21) Segunda Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6).

(22) Acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National (C-408/98, Colet., p. I-1361, n.o 24), de 26 de maio de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Colet., p. I-4357, n.o 34) e de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Colet., p. I-13805, n.o 38).

(23) Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colet., p. I-1609, n.os 68 a 71) e Kittel (já referido na nota 14, n.os 54 e segs. e a jurisprudência aí referida).

(24) O sublinhado é meu.

(25) V. os acórdãos referidos nas notas 7 e 22.

(26) V. acórdãos de 3 de dezembro de 2009, Yaesu Europe (C-433/08, Colet., p. I-11487, n.o 18) e de 10 de março de 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Colet., p. I-1509, n.o 19).