

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

18 de outubro de 2012 (\*)

«IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 183.º — Condições de reembolso do excedente de IVA — Regulamentação nacional que efetua o reporte do reembolso de uma fração do excedente de IVA até ao exame da declaração fiscal anual do sujeito passivo — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade»

No processo C-525/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Augsts tiesas Senāts (Letónia), por decisão de 10 de outubro de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 17 de outubro de 2011, no processo

**Mednis SIA**

contra

**Valsts ieņēmumu dienests,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), exercendo funções de presidente da Terceira Secção, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz e D. Šváby, juizes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 11 de julho de 2012,

vistas as observações apresentadas:

¼ em representação da Mednis SIA, por V. Gargažins, advokāts, e N. Krupeģis,

¼ em representação do Valsts ieņēmumu dienests, por N. Jezdakova e M. Kuzenko, na qualidade de agentes,

¼ em representação do Governo letão, por I. Kalniņš e K. Freimanis, na qualidade de agentes,

¼ em representação da Comissão Europeia, por A. Sauka e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 183.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 Mednis SIA, sociedade de direito letão (a seguir «Mednis»), ao Valsts ieņēmumu dienests (Serviço Nacional de Impostos, a seguir «VID»), relativamente a um pedido de reembolso de um montante correspondente a um excedente do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

3 O artigo 183.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 dispõe:

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

4 Nos termos do artigo 252.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112:

«O período de tributação é fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses.

Os Estados-Membros podem, todavia, fixar períodos diferentes, desde que não excedam um ano.»

### *Direito letão*

5 A Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Likums «Par pievienotās vērtības nodokli», *Latvijas Vēstnesis*, 1995, n.º 49), na sua versão aplicável aos factos em causa no processo principal (a seguir «lei relativa ao IVA»), dispõe no seu artigo 9.º, n.º 1, que o período de tributação corresponde a um mês civil. Nos termos do n.º 5 deste artigo, o exercício fiscal anual é constituído pela soma dos períodos de tributação de um ano civil.

6 O artigo 11.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA prevê que o sujeito passivo é obrigado a apresentar no VID uma declaração fiscal que contenha o cálculo do imposto referente a um período de tributação nos quinze dias seguintes ao termo do dito período, se essa lei não dispuser de outra forma. O artigo 11.º, n.º 6, da mesma lei dispõe que o sujeito passivo deve apresentar ao VID uma declaração referente ao exercício de tributação anual antes de 1 de maio do ano seguinte.

7 Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA, o sujeito passivo deve pagar na tesouraria da Fazenda Pública o imposto referente ao período de tributação nos quinze dias seguintes ao termo desse período.

8 O artigo 12.º, n.º 11, da referida lei dispõe que o VID é obrigado a reembolsar o excedente de imposto — a saber, a diferença entre o imposto liquidado e o imposto pago e dedutível — ao sujeito passivo num prazo de trinta dias a contar da receção do pedido fundamentado e dos documentos justificativos.

9 O artigo 12.º, n.º 111, dessa lei prevê, todavia, que o VID tem o direito de efetuar o reporte do reembolso do excedente de imposto em caso de adoção de uma decisão de abertura de um inquérito sobre o imposto a pagar pelo sujeito passivo referente a operações para cujo controlo

sejam necessárias informações adicionais, ou quando as pessoas que se consideram estarem relacionadas com um sujeito passivo, na aceção do artigo 1.º, n.º 18, da Lei tributária geral (Likums «Par nodokļiem un nodevēm»), tiverem uma dívida de IVA para com a Fazenda Pública ou quando uma pessoa não puder fornecer prova documental de que é justificado o seu pedido de aplicação da taxa zero do imposto.

10 O artigo 36.º, n.º 14, da lei relativa ao IVA habilita o Conselho de Ministros a fixar limites ao montante do reembolso do excedente de IVA, bem como as condições nas quais não se aplica nenhum limite a este reembolso.

11 O Conselho de Ministros adotou o Decreto n.º 933, de 14 de novembro de 2006, respeitante às disposições de aplicação da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumu Nr. 933 «Likuma 'Par pievienotās vērtības nodokli' normu piemērošanas kārtība», *Latvijas Vēstnesis*, 2006, n.º 191, a seguir «Decreto n.º 933»).

12 O referido decreto inclui um artigo 285.º com a seguinte redação:

«Para efeitos da aplicação do artigo 12.º, n.º 11, da lei, o [VID] pode não reembolsar [...] a fração do excedente de IVA que ultrapasse 18% do valor total das operações tributáveis realizadas durante esses meses fiscais (tendo em conta, nesses períodos de tributação, os montantes já reembolsados). A fração restante do montante de excedente de IVA será reembolsada pela tesouraria da Fazenda Pública com base na declaração fiscal anual.»

### **Factos na origem do litígio no processo principal e questão prejudicial**

13 Em 7 e 14 de dezembro de 2007, a Mednis apresentou ao VID pedidos de reembolso de um montante total de 2 081,79 LVL correspondente a um excedente de IVA relativo ao mês de novembro de 2007.

14 O VID recusou o reembolso de um montante de 1 455,82 LVL. Com base no disposto no artigo 285.º do Decreto n.º 933, adotou a Decisão n.º 19/11599, de 22 de abril de 2008 (a seguir «decisão impugnada»), na qual fundamentou essa recusa pelo facto de que, durante o período em que o excedente de IVA foi gerado, uma fração deste ultrapassava 18% do valor total das operações tributáveis realizadas no decurso dos meses em causa.

15 A Mednis interpôs no Administratīvā rajona tiesa (Tribunal Administrativo de Primeira Instância) um recurso de anulação da decisão impugnada.

16 Por sentença de 7 de julho de 2009, o Administratīvā rajona tiesa negou provimento a esse recurso, considerando que a recusa do VID de reembolsar à Mednis a integralidade do excedente de IVA era conforme com o disposto no artigo 285.º do Decreto n.º 933.

17 Por acórdão de 3 de junho de 2010, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo de Segunda Instância) negou provimento ao recurso interposto pela Mednis. Esse órgão jurisdicional partilhou inteiramente da fundamentação do órgão jurisdicional de primeira instância, acrescentando que a protelação do prazo no qual o VID está obrigado a reembolsar ao sujeito passivo o montante do excedente de IVA prossegue um objetivo legítimo que se prende com o interesse da Fazenda Pública de limitar o direito do sujeito passivo ao reembolso do IVA quando verificar que o imposto pago à Fazenda Pública é nitidamente inferior ao que esta deve reembolsar.

18 A Mednis interpôs recurso desse acórdão para o Augstākā tiesa Senāts.

19 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, por força do artigo 285.º do Decreto n.º 933, como é aplicado pelo VID na prática, quando se afigure que o excedente de IVA ultrapasse a percentagem estabelecida nessa disposição, a fração excedentária não é reembolsada ao sujeito passivo enquanto o VID não tiver examinado a declaração fiscal anual desse sujeito passivo. Em função das circunstâncias do caso em apreço, o sujeito passivo é forçado a esperar mais de um ano pelo reembolso do excedente de IVA, pela simples razão de que este ultrapassa a taxa geral do IVA.

20 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade da regulamentação e da prática em causa com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade decorrentes do artigo 183.º da Diretiva 2006/112, tendo em conta o facto de que estas implicam que a decisão de efetuar o reporte do reembolso do excedente de IVA é adotada sem um exame das circunstâncias do caso concreto e sem ser levado em conta o tempo que se tem de esperar até ao exame da declaração fiscal anual.

21 Nestas condições, o Augstākā tiesa Senāts decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 183.º da Diretiva 2006/112[...] confere a um Estado-Membro o direito, sem realizar nenhuma análise específica e baseando-se apenas num cálculo aritmético, de não devolver a parte excedente do imposto que ultrapasse 18% (a taxa geral do imposto sobre o valor acrescentado) do valor total das operações tributáveis realizadas nos meses fiscais correspondentes, até que a Administração [F]iscal nacional receba a declaração fiscal anual do sujeito passivo do [IVA]?»

### **Quanto à questão prejudicial**

22 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 183.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que autoriza a Administração Fiscal de um Estado-Membro a efetuar, sem apreciação específica e baseando-se unicamente em cálculos aritméticos, o reporte do reembolso de uma fração de um excedente de IVA relativo a um período de tributação, até ao exame, por essa Administração, da declaração fiscal anual do sujeito passivo.

23 A este propósito, deve recordar-se que a liberdade de que dispõem os Estados-Membros, por força da própria redação do artigo 183.º da Diretiva 2006/112, para fixarem as modalidades de reembolso do excedente de IVA não significa que estas modalidades estejam dispensadas de qualquer controlo tendo em conta o direito da União (v., neste sentido, acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, Colet., p. I-7289, n.os 39, 40 e jurisprudência referida).

24 As ditas modalidades não podem ofender o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso do IVA. Em especial, devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante de um excedente de IVA. Tal implica que o reembolso seja efetuado, num prazo razoável, através de um pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adotado não faça correr nenhum risco financeiro ao sujeito passivo (v., designadamente, acórdãos de 25 de outubro de 2001, Comissão/Itália, C-78/00, Colet., p. I-8195, n.os 33 e 34; de 10 de julho de 2008, Sosnowska, C-25/07, Colet., p. I-5129, n.º 17; de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Colet., p. I-3873, n.º 33; e Comissão/Hungria, já referido, n.º 45).

25 Na verdade, o reporte do reembolso 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 artigo 183.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Enel Maritsa Iztok 3, n.º 49, e Comissão/Hungria, n.º 55).

26 Todavia, no processo principal, ao passo que o período de tributação é fixado, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da lei relativa ao IVA, em princípio, num mês civil, a aplicação do artigo 285.º do Decreto n.º 933 pode conduzir, como sublinharam tanto o órgão jurisdicional de reenvio como a Comissão Europeia, a que os sujeitos passivos só obtenham o reembolso integral de um excedente de IVA um ano, ou mesmo mais, após o período de tributação a título do qual esse excedente surgiu.

27 Esta protelação, durante a qual os sujeitos passivos devem suportar, no montante correspondente à fração que excede a percentagem referida no artigo 285.º, o peso financeiro do IVA, não pode ser considerada razoável (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Sosnowska, n.os 20 e 27, e Enel Maritsa Iztok 3, n.º 55). Portanto, ofende o princípio da neutralidade fiscal, recordado no n.º 24 do presente acórdão.

28 O VID e o Governo letão alegam que o artigo 285.º do Decreto n.º 933 visa afastar o risco de fraude ou de evasão fiscal e que, na prática, só é aplicado na presença de elementos suscetíveis de demonstrar a existência de tal risco. Este existirá, em particular, quando o tipo de atividades económicas exercido pelo sujeito passivo não conduza habitualmente a excedentes de IVA ou quando o montante de IVA pago pelo referido sujeito passivo à Fazenda Pública seja sensivelmente inferior ao IVA reembolsável.

29 O VID e o Governo letão sustentam que a aplicação desse artigo 285.º no processo principal foi precisamente justificado pelo facto de o VID ter descoberto um risco de fraude ao IVA, tendo o exame do pedido de reembolso da Mednis levado a que se constatasse que a aplicação da taxa zero de IVA estava em grande parte na origem do importante excedente de IVA pago por essa sociedade.

30 Na audiência, o VID e o referido governo alegaram igualmente que é unicamente num número limitado de casos que, em razão de indícios de fraude ou de evasão fiscal, o VID efetua o reporte do reembolso do excedente de IVA que ultrapassa a percentagem fixada no dito artigo 285.º até ao exame da declaração fiscal anual do sujeito passivo.

31 A este propósito, na verdade, os Estados-Membros têm um interesse legítimo em tomar medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros e a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os abusos eventuais é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, acórdãos Sosnowska, já referido, n.º 22 e jurisprudência referida, e de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, n.º 41).

32 Porém, os Estados-Membros devem, de acordo com o princípio da proporcionalidade, utilizar meios que, permitindo-lhes alcançar eficazmente tal objetivo, ofendam o menos possível os objetivos e os princípios impostos pela regulamentação da União, como o princípio fundamental do direito à dedução do IVA (v. acórdãos Sosnowska, já referido, n.º 23, e de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, n.º 69).

33 No presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio, que é o único que é competente tanto para interpretar o direito nacional como para verificar e apreciar os factos do litígio no processo principal, nomeadamente, o modo como esse direito é aplicado pela Administração Fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, van Laarhoven, C-594/10, n.º 36, e

de 14 de junho de 2012, Banco Español de Crédito, C-618/10, n.º 76), indica que o VID aplica o artigo 285.º do Decreto n.º 933 de modo geral e preventivo, com base na mera verificação aritmética da ultrapassagem, pelo excedente de IVA em causa, da percentagem referida nesse artigo, sem proceder a uma apreciação específica do caso concreto no quadro da qual o sujeito passivo em causa tenha a possibilidade de demonstrar a inexistência de risco de fraude ou de evasão fiscal.

34 Como a Comissão realçou na audiência, não se afigura que essas indicações do órgão jurisdicional de reenvio sejam inconciliáveis com os termos do artigo 285.º do Decreto n.º 933, os quais, com efeito, não subordinam a aplicação deste artigo à existência de indícios de fraude ou de evasão fiscal.

35 Além disso, não se conclui das indicações fornecidas ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio que a decisão impugnada, baseada no artigo 285.º do Decreto n.º 933, tenha sido adotada pelo VID no termo de um exame que tenha revelado tais indícios no processo principal.

36 Impõe-se reconhecer que tal aplicação preventiva e generalizada do artigo 285.º do Decreto n.º 933 infringe o princípio da proporcionalidade, enunciado pela jurisprudência recordada no n.º 32 do presente acórdão (v., neste sentido, acórdão Sosnowska, já referido, n.os 24 a 26).

37 Esta aplicação afigura-se tanto menos justificada pelo objetivo legítimo de luta contra a fraude ou a evasão fiscal quanto se sabe que a Administração Fiscal pode, por força do artigo 12.º, n.º 111, da lei relativa ao IVA, efetuar o reporte do reembolso de tal excedente, nomeadamente, em caso de adoção de uma decisão de abertura de um inquérito sobre o imposto a pagar pelo sujeito passivo referente a operações para cujo controlo sejam necessárias informações adicionais ou em caso de impossibilidade, para a pessoa em causa, de fornecer prova documental de que é justificado o seu pedido de aplicação da taxa zero do imposto (v., por analogia, acórdão Sosnowska, já referido, n.º 28).

38 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 183.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não autoriza a Administração Fiscal de um Estado-Membro a efetuar, sem apreciação específica e baseando-se unicamente em cálculos aritméticos, o reporte do reembolso de uma fração de um excedente de IVA relativo a um período de tributação de um mês, até ao exame, por essa Administração, da declaração fiscal anual do sujeito passivo.

### **Quanto aos efeitos do presente acórdão no tempo**

39 O Governo letão pediu que o Tribunal de Justiça limitasse no tempo os efeitos do presente acórdão no caso de interpretar o artigo 183.º da Diretiva 2006/112 no sentido de que se opõe a uma regulamentação e a uma prática nacionais como as que estão em causa no processo principal.

40 Em apoio do seu pedido, o referido governo realça, por um lado, o risco de repercussões graves de tal interpretação nos recursos orçamentais nacionais e, por outro, a boa-fé da Administração Fiscal letã.

41 A este respeito, importa recordar que a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito da União, no exercício da competência que lhe confere o artigo 267.º TFUE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido compreendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daqui se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas

surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação se também se encontrarem reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida norma (v., designadamente, acórdão de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o., C-338/11 a C-347/11, n.º 58 e jurisprudência referida).

42 É só a título excecional que o Tribunal de Justiça pode, em aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição por si interpretada para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Para que se possa decidir por esta limitação, é necessário que se encontrem preenchidos dois critérios essenciais, ou seja, a boa-fé dos meios interessados e o risco de perturbações graves (v., designadamente, acórdão Santander Asset Management SGIIC e o., já referido, n.º 59).

43 Mais especificamente, o Tribunal de Justiça só recorreu a esta solução em circunstâncias bem precisas, nomeadamente quando existia um risco de repercussões económicas graves devidas em particular ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na regulamentação que se considerou estar validamente em vigor e quando se verificava que os particulares e as autoridades nacionais tinham sido levados a um comportamento não conforme com o direito da União em virtude de uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance das disposições do direito da União, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adotados por outros Estados-Membros ou pela Comissão (v., designadamente, acórdão Santander Asset Management SGIIC e o., já referido, n.º 60).

44 É igualmente jurisprudência assente que as consequências financeiras que poderiam decorrer, para um Estado-Membro, de um acórdão proferido a título prejudicial não justificam, em si mesmas, a limitação dos efeitos desse acórdão no tempo (v., designadamente, acórdão Santander Asset Management SGIIC e o., já referido, n.º 62).

45 No presente processo, cabe salientar, por um lado, que o Governo letão não forneceu nenhum dado que permita ao Tribunal de Justiça apreciar a existência, em razão do presente acórdão, de um risco de repercussões económicas graves para a República da Letónia.

46 Por outro lado, não se pode considerar que a Administração Fiscal letã, na aplicação do artigo 285.º do Decreto n.º 933, tenha sido incitada a adotar, de boa-fé, um comportamento não conforme com o direito da União em razão de uma pretensa incerteza objetiva e importante quanto ao alcance do artigo 183.º da Diretiva 2006/112. Com efeito, resulta da jurisprudência já assente antes do referido decreto que, em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal, que constitui um princípio fundamental do sistema comum de IVA, as condições nacionais de reembolso de um excedente de IVA, referidas nesse artigo, devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em circunstâncias adequadas e num prazo razoável, a totalidade do crédito resultante de tal excedente, sem fazer correr qualquer risco financeiro a esse sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Comissão/Itália, já referido, n.os 33 e 34).

47 Portanto, não há que limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

### **Quanto às despesas**

48 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 (Terceira Secção) declara:

**O artigo 183.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não autoriza a Administração Fiscal de um Estado-Membro a efetuar, sem apreciação específica e baseando-se unicamente em cálculos aritméticos, o reporte do reembolso de uma fração de um excedente de imposto sobre o valor acrescentado relativo a um período de tributação de um mês, até ao exame, por essa Administração, da declaração fiscal anual do sujeito passivo.**

Assinaturas

\* Língua do processo: letão.