

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

14 de fevereiro de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial – Décima Terceira Diretiva 86/560/CEE – Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Princípios da equivalência e da efetividade – Empresa não estabelecida na União Europeia – Decisão prévia e definitiva de recusa do reembolso do IVA – Número de identificação IVA errado»

No processo C-562/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial, nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela Audiencia Nacional (Tribunal Central de Recurso, Espanha), por decisão de 15 de setembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de setembro de 2017, no processo

Nestrade SA

contra

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico?Administrativo Central,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: K. Jürimäe, presidente de secção, E. Juhász e C. Vajda (relator), juízes,

advogado?geral: Y. Bot,

secretário: L. Carrasco Marco, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 28 de novembro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Nestrade SA, por E. Codes Feijoo, procurador, e A. Iglesias Querol, abogada,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e F. Clotuche?Duvieusart, 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 presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação das disposições da Décima Terceira Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios? Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (JO 1986, L 326, p. 40; a seguir «Décima Terceira Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Nestrade SA, uma sociedade comercial com sede na Suíça, à Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (Agência Estatal da Administração Fiscal, Espanha) e ao Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Administrativo Económico Central, Espanha), a propósito de uma recusa parcial de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em razão de uma decisão definitiva anterior a essa recusa.

Quadro jurídico

Direito da União

Décima Terceira Diretiva

3 Nos termos do artigo 2.º da Décima Terceira Diretiva:

«1. Sem prejuízo do disposto nos artigos 3.º e 4.º, cada Estado-Membro reembolsará os sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, nos termos a seguir indicados, do [IVA] que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efetuadas no território do país por outros, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados devido às operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da [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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54] ou das prestações de serviços referidas no ponto 1, alínea b), do artigo 1.º da presente diretiva.

2. Os Estados-Membros podem sujeitar o reembolso referido no número anterior à concessão pelos Estados terceiros de vantagens comparáveis no domínio dos impostos sobre o volume de negócios.

3. Os Estados-Membros podem exigir a nomeação de um representante fiscal.»

4 O artigo 3.º, n.º 1, da Décima Terceira Diretiva dispõe:

«O reembolso referido no artigo anterior será concedido a pedido do sujeito passivo. Os Estados-Membros determinarão as regras para apresentação do pedido, incluindo os prazos, o período de receção e os montantes mínimos para os quais o reembolso pode ser pedido. Determinarão igualmente as modalidades do reembolso, incluindo os prazos. Imporão ao requerente as obrigações necessárias para apreciar o fundamento do pedido e evitar a fraude e, nomeadamente, a prova de ter desenvolvido uma atividade económica nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da Diretiva [77/388]. O requerente deve provar, mediante declaração escrita, que durante o período fixado não efetuou qualquer operação que não correspondesse às condições estabelecidas no ponto 1) do artigo 1.º da presente diretiva.»

Diretiva 2006/112/CE

5 O artigo 170.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 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 1, a seguir «Diretiva 2006/112»), dispõe:

«Os sujeitos passivos que, na aceção do artigo 1.º da [Décima Terceira Diretiva], do ponto 1 do artigo 2.º e do artigo 3.º da Diretiva 2008/9/CE [do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23)] e do artigo 171.º da presente diretiva, não estejam estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA têm direito a obter o seu reembolso, desde que os bens ou serviços sejam utilizados para as operações seguintes:

- a) Operações a que se refere o artigo 169.º;
- b) Operações em relação às quais o imposto seja devido unicamente pelo destinatário, em conformidade com o disposto nos artigos 194.º a 197.º e 199.º»

6 O artigo 171.º desta diretiva enuncia:

«1. O reembolso do IVA em benefício dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sujeitas ao IVA, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, é efetuado nos termos da Diretiva [2008/9].

2. O reembolso do IVA em benefício dos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade é efetuado de acordo com as normas de aplicação determinadas pela [Décima Terceira Diretiva].

Os sujeitos passivos referidos no artigo 1.º da [Décima Terceira Diretiva] que apenas tenham efetuado, no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sujeitas ao IVA, entregas de bens ou prestações de serviços cujo destinatário tenha sido designado como devedor do imposto, em conformidade com os artigos 194.º a 197.º e 199.º, são igualmente considerados, para efeitos da referida diretiva, sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade.

3. A [Décima Terceira Diretiva] não se aplica:

- a) Aos montantes do IVA que tenham sido incorretamente faturados nos termos da legislação do Estado? Membro de reembolso.
- b) Aos montantes do IVA faturados relativamente às entregas de bens que estejam ou possam estar isentas ao abrigo do artigo 138.º ou da alínea b) do n.º 1 do artigo 146.º»

Direito espanhol

7 O artigo 119.º *bis* da Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Lei 37/1992 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), de 28 de dezembro de 1992, sob a epígrafe «Regime especial aplicável aos reembolsos a favor de certas empresas e profissionais não estabelecidos no território de aplicação do [IVA] ou na Comunidade, as ilhas Canárias, Ceuta ou Melilha», na sua versão aplicável à data dos factos no processo principal, dispõe:

«As empresas e profissionais não estabelecidos no território de aplicação do [IVA] ou na Comunidade, as ilhas Canárias, Ceuta ou Melilha, podem solicitar o reembolso do [IVA] que tenham pago pelas aquisições ou importações de bens ou serviços realizadas nesse território, quando as condições e limitações previstas no artigo 119.º da presente lei são respeitadas, sob reserva apenas das disposições especiais a seguir indicadas e em conformidade com o procedimento definido pela via regulamentar:

[...]»

8 O artigo 31.º do Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Decreto Real 624/1992 relativo à aprovação do regulamento relativo ao imposto sobre o valor acrescentado), de 29 de dezembro de 1992, sob a epígrafe «Reembolsos a favor de empresas e de profissionais não estabelecidos no território de aplicação do [IVA], mas estabelecidos na Comunidade, as ilhas Canárias, Ceuta ou Melilha», na sua versão aplicável à data dos factos no processo principal, dispõe:

«[...]

7. [...]

Em caso de dúvidas sobre a validade ou a exatidão das informações contidas num pedido de reembolso ou na cópia eletrónica das faturas ou dos documentos de importação a que se refira, a autoridade encarregada de examinar o pedido pode, se necessário, exigir ao requerente os originais destes documentos dando início ao procedimento para obtenção de informações adicionais ou posteriores, prevista no artigo 119.º, n.º 7, da Lei 37/1992. Os originais devem ser mantidos à disposição da Administração Fiscal até ao termo do prazo de prescrição da obrigação fiscal.

O destinatário de um pedido de informações suplementares ou subsequentes deve responder a este pedido no prazo de um mês a contar da data em que as recebeu.

8. A decisão relativa ao pedido de reembolso deve ser adotada e notificada ao requerente no prazo de quatro meses a contar da sua receção pela autoridade competente para a adotar.

No entanto, quando um pedido de informações suplementares ou subsequente é necessária, a decisão deve ser adotada e notificada ao requerente no prazo de dois meses a contar da receção das informações solicitadas, ou, se o destinatário não responder a este pedido, depois de decorrido o prazo de um mês a contar dessa data. Nesses casos, a duração do procedimento de reembolso é de pelo menos seis meses a contar da data de receção do pedido pela autoridade

competente para o apreciar.

De qualquer modo, quando um pedido de informações suplementares ou subsequente é necessário, o prazo para tomar uma decisão sobre um pedido de reembolso é de oito meses a contar da receção do mesmo; se a notificação formal de uma decisão não for recebida dentro dos prazos previstos no presente número, o pedido de reembolso é considerado rejeitado.

[...]

10. O indeferimento total ou parcial do pedido de reembolso pode ser contestada pelo requerente, em conformidade com o título V da [Ley 58/2003 General Tributaria (Lei 58/2003 que estabelece o Código Geral dos Impostos, a seguir “Código Geral dos Impostos”), de 17 de dezembro de 2003].

[...]»

9 O artigo 31.º *bis* do referido Decreto Real 1624/1992 dispõe:

«[...]

3. Os originais das faturas e outros documentos que justifiquem o direito ao reembolso devem ser mantidos à disposição da Administração Fiscal até ao termo do prazo de prescrição da obrigação fiscal.

[...]

5. Os pedidos de restituição objeto do presente artigo serão examinados e tratados em conformidade com as disposições do artigo 31.º, n.os 6 a 11, do presente regulamento.»

10 Nos termos do artigo 139.º do Código Geral dos Impostos, sob a epígrafe «Encerramento do processo de fiscalização limitada»:

«1. O processo de fiscalização limitada é encerrado numa das seguintes formas:

- a) Por decisão expressa da Administração Fiscal que contenha os elementos referidos no parágrafo seguinte;
- b) Devido à caducidade do processo, quando o prazo fixado no artigo 104.º da presente lei expirou sem que tenha sido notificada uma decisão expressa, entendendo-se que a Administração Fiscal pode reabrir esse processo no prazo de prescrição.

[...]

2. A decisão administrativa que põe termo ao processo de fiscalização limitada deve incluir pelo menos os seguintes elementos:

- a) A obrigação fiscal ou os elementos associados, bem como o período objeto do controlo;
- b) Uma descrição das medidas específicas adotadas;
- c) Uma descrição dos elementos de facto e de direito que justificam a decisão;
- d) A liquidação provisória [...]»

11 O artigo 219.º do Código Geral dos Impostos, sob a epígrafe «Revogação de atos de

imposição e aplicação de sanções», dispõe:

«1. A Administração Fiscal pode revogar os atos em benefício dos interessados quando entenda que são manifestamente contrárias à lei, quando a ocorrência de circunstâncias que afetam uma situação jurídica particular põe em evidência o caráter inadequado do ato ou quando, no decurso do procedimento, foram afetados os direitos de defesa das partes interessadas.

Esta revogação não constitui de modo algum uma derrogação ou uma exceção não autorizada pelas regras fiscais, nem viola o princípio de igualdade, o interesse público ou a ordem jurídica.

2. A revogação só é possível se o prazo de prescrição não tiver terminado.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Nestrade cuja sede e domicílio fiscal estão situados na Suíça, realiza operações sujeitas ao IVA em Espanha.

13 Em 21 de setembro de 2010, a Nestrade solicitou à AEAT, em aplicação do procedimento de reembolso dos montantes de IVA pagos a montante no âmbito da aplicação do IVA espanhol a um operador não estabelecido no território da União Europeia, a restituição dos montantes pagos por ocasião da entrega de bens pelo seu fornecedor Hero España SA (a seguir «Hero»), no terceiro e quarto trimestres de 2009. A Nestrade pediu igualmente o reembolso de todos os outros montantes de IVA pagos relativos aos exercícios de 2008 a 2010 por ocasião da entrega de bens pela Hero.

14 Para o conjunto destes exercícios, a AEAT pediu à Nestrade que fornecesse as faturas correspondentes às entregas de bens pela Hero (a seguir «faturas corretas»), uma vez que as faturas inicialmente apresentadas eram portadoras do número de identificação para efeitos de IVA neerlandês da Nestrade, quando o número de identificação para efeitos de IVA suíço aí deveria ter sido indicado.

15 Assim, em 23 de novembro de 2010, a AEAT solicitou à Nestrade que lhe fornecesse, no prazo de dez dias úteis a contar da notificação do seu pedido, que foi feita em 13 de dezembro de 2010, as faturas corretas para o terceiro e quarto trimestres do exercício de 2009. A Nestrade não respondeu a esse pedido dentro do prazo fixado.

16 Em 10 de janeiro de 2011, a Hero emitiu faturas retificativas para o terceiro e quarto trimestres do exercício de 2009.

17 Em 5 de abril de 2011, a AEAT proferiu uma decisão que recusa o reembolso da quantia de 114 662,59 euros reclamada para o terceiro e quarto trimestres do exercício de 2009, com o fundamento de que lhe era impossível determinar a procedência do pedido.

18 Esta decisão, que não foi contestada pela Nestrade, tornou-se definitiva em 14 de maio de 2011.

19 Em 5 de agosto de 2011, a Nestrade pediu novamente à AEAT o reembolso das quantias de IVA pagas a montante relativas aos exercícios de 2008 a 2010 e, por outro lado, pediu igualmente o reembolso das quantias de IVA pagas a montante durante o período compreendido entre os meses de janeiro e março de 2011. Nessa ocasião, a Nestrade apresentou faturas retificativas e anulou as faturas inicialmente emitidas pela Hero para cada um desses anos, incluindo no que diz respeito ao terceiro e quarto trimestres do exercício de 2009.

20 Na sua decisão de 12 de dezembro de 2011, a AEAT decidiu, em primeiro lugar, conceder o reembolso das quantias de IVA pagas a montante a título dos exercícios de 2008 e 2010, bem como a título do primeiro e segundo trimestres do exercício financeiro de 2009, num total de 542 094,25 EUR. A AEAT considerou que a Nestrade tinha respondido aos seus pedidos e apresentou as faturas retificativas reclamadas. Este reembolso foi concedido após ter verificado que as condições exigidas para o efeito estavam preenchidas. Em segundo lugar, a AEAT decidiu recusar o reembolso dos montantes de IVA correspondentes a duas faturas emitidas pela Hero a título do terceiro e quarto trimestres do exercício de 2009. Esta recusa baseava-se no facto de este último reembolso ter sido recusado por decisão de 5 de abril de 2011, que se tornou definitiva em 14 de maio de 2011.

21 Em 8 de março de 2012, a AEAT confirmou esta decisão de 12 de dezembro de 2011.

22 Nestrade apresentou uma reclamação administrativa contra decisões da AEAT de 12 de dezembro de 2011 e 8 de março de 2012. Esta reclamação foi indeferida por decisão do Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Administrativo Económico Central), de 22 de janeiro de 2015. O principal motivo de recusa era a autoridade de caso julgado administrativa.

23 A Nestrade interpôs para o órgão jurisdicional de reenvio recurso das decisões da AEAT de 12 de dezembro de 2011 e 8 de março de 2012 e da decisão do Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Administrativo Económico Central) de 22 de janeiro de 2015.

24 Esta última considera que há uma certa divergência entre, por um lado, o respeito necessário do princípio da segurança jurídica inerente a um ato administrativo definitivo, tal como a decisão de 5 de abril de 2011, e, por outro, a necessidade de aplicar de modo uniforme o direito da União, bem como, designadamente, as disposições da Diretiva 2006/112 relativas ao direito à dedução do IVA.

25 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio recorda que o Tribunal de Justiça, no Acórdão de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297), decidiu que o reembolso do IVA pago a montante pode ser recusado se as faturas retificativas forem apresentadas à autoridade fiscal depois de esta ter proferido a sua decisão que recusa o reembolso do IVA. Pergunta-se, no entanto, se a aplicação desta jurisprudência não deveria ser afastada numa situação como a que está em causa no processo principal, que é caracterizada pela ausência de negligência ou de falta de colaboração com a AEAT por parte da Nestrade e por uma violação dos direitos de defesa desta última.

26 Nestas condições, a Audiencia Nacional (Tribunal Central de Recurso Espanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode a jurisprudência [resultante do Acórdão de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297),] ser matizada no sentido de que permite o reembolso de IVA pedido por uma empresa não estabelecida na União [Europeia], apesar de já ter sido proferida uma decisão de indeferimento do referido reembolso pela autoridade tributária nacional com

fundamento no facto de a empresa não ter respondido a um pedido de informação relativo ao [número de identificação fiscal], tendo em conta que a Administração dispunha, nesse momento, da referida informação, fornecida pela recorrente quando respondeu a outros pedidos?

Em caso de resposta afirmativa a esta questão:

2) Pode considerar-se que a aplicação retroativa da jurisprudência [resultante do Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691,] exige a anulação de um ato administrativo de indeferimento do reembolso do IVA referido, tendo em conta que o referido ato se limitou a confirmar uma decisão administrativa definitiva anterior de indeferimento do reembolso de imposto, que foi adotada pela AEAT seguindo um procedimento diferente do previsto na lei para essa situação e que, além disso, limitava os direitos do requerente do reembolso, pondo em causa os seus direitos de defesa?»

Quanto às questões prejudiciais

27 A título preliminar, há que referir, em primeiro lugar, que, na sua decisão, o órgão jurisdicional de reenvio se refere às disposições da Diretiva 2006/112 relativas ao direito à dedução do IVA e à jurisprudência do Tribunal respeitante a essas disposições.

28 Todavia, a circunstância de um órgão jurisdicional nacional ter, num plano formal, formulado o seu pedido de decisão prejudicial fazendo referência a certas disposições do direito da União não obsta a que o Tribunal de Justiça forneça a esse órgão jurisdicional todos os elementos de interpretação que possam ser úteis para a decisão do processo que lhe foi submetido, quer esse órgão jurisdicional lhes tenha ou não feito referência no enunciado das suas questões. A este respeito, cabe ao Tribunal de Justiça extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional, designadamente da fundamentação da decisão de reenvio, os elementos do direito da União que requerem uma interpretação, tendo em conta o objeto do litígio (Acórdão de 29 de setembro de 2016, Essent Belgium, C?492/14, EU:C:2016:732, n.º 43 e jurisprudência referida).

29 Como observaram o Governo espanhol e a Comissão Europeia, o processo principal diz respeito a um pedido de reembolso de montantes do IVA apresentado por uma empresa estabelecida num país terceiro, a saber, na Suíça. Ora, as modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território da União são regidas pela Décima Terceira Diretiva, como resulta do artigo 2.º, n.º 1, desta. O Tribunal de Justiça precisou, a este respeito, que as disposições da Décima Terceira Diretiva e, em particular, o referido artigo 2.º, n.º 1, devem ser considerados *lex specialis* relativamente aos artigos 170.º e 171.º da Diretiva 2006/112 (Acórdão de 15 de julho de 2010, Comissão/Reino Unido, C?582/08, EU:C:2010:429, n.º 35).

30 Por conseguinte, há que examinar as questões prejudiciais à luz das disposições da Décima Terceira Diretiva.

31 Em segundo lugar, importa salientar que o processo principal não diz respeito ao efeito temporal das retificações de uma fatura, questão sobre a qual o Tribunal de Justiça já se pronunciou, no que diz respeito ao direito à dedução do IVA, no Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691). Em contrapartida, refere-se à faculdade de os Estados-Membros limitarem no tempo a possibilidade de retificar as faturas erradas para efeitos do exercício do direito ao reembolso do IVA. O órgão jurisdicional de reenvio explica que, em direito espanhol, tal retificação já não pode produzir efeitos depois de a decisão da Administração que recusa o reembolso se ter tornado definitiva.

32 Tendo em conta o que precede, há que considerar que, com as suas questões, que importa

examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições da Décima Terceira Diretiva devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro limite no tempo a possibilidade de retificar as faturas erradas, por exemplo, através da retificação do número de identificação para efeitos de IVA inicialmente incluído na fatura, para exercer o direito ao reembolso do IVA.

33 O Tribunal de Justiça declarou que as disposições da Sexta Diretiva 77/388 devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a uma regulamentação por força da qual o direito à dedução do IVA pode ser recusado a sujeitos passivos detentores de faturas incompletas, mesmo que estas últimas sejam completadas através da apresentação, após a adoção dessa decisão de recusa, de informações que visam provar a realidade, a natureza e o montante das operações faturadas (v., neste sentido, Acórdão de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o., C-271/12, EU:C:2013:297, n.º 36). Todavia, há que precisar que a Sexta Diretiva 77/388 também não proíbe os Estados-Membros de aceitarem a retificação de uma fatura incompleta após a Administração Fiscal ter adotado uma decisão de recusa do direito à dedução ou ao reembolso do IVA.

34 Esta constatação é igualmente aplicável no que diz respeito à Décima Terceira Diretiva. Com efeito, resulta do seu artigo 3.º, n.º 1, que os Estados-Membros devem determinar as modalidades de apresentação de um pedido de reembolso do IVA, incluindo os prazos, e que impõem as obrigações necessárias para apreciar se tal pedido tem fundamento.

35 Uma vez que não é regida pela Décima Terceira Diretiva, a instauração de medidas que fixam um prazo cujo termo tem por consequência punir o contribuinte insuficientemente diligente que não retificou faturas erradas ou incompletas para efeitos do exercício do direito ao reembolso do IVA deve ser regida pelo direito nacional desde que, por um lado, esse procedimento se aplique da mesma maneira aos direitos análogos em matéria fiscal baseados no direito interno e aos baseados no direito da União (princípio da equivalência) e, por outro, não torne na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito (princípio da efetividade) (v., por analogia, Acórdãos de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, n.º 46 e jurisprudência referida, e de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, n.º 38 e jurisprudência referida).

36 A este respeito, importa recordar que, embora caiba ao juiz nacional apreciar a compatibilidade de medidas nacionais com o direito da União, o Tribunal de Justiça pode, todavia, fornecer-lhe todas as indicações úteis para a resolução do litígio que lhe é submetido (Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 36).

37 No que diz respeito, em primeiro lugar, ao princípio da equivalência, importa recordar que decorre deste que as pessoas que invocam os direitos conferidos pela ordem jurídica da União não devem ser desfavorecidas em relação àquelas que invocam direitos de natureza puramente interna (Acórdão de 7 de março de 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, n.º 39).

38 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se a AEAT violou o princípio da equivalência na medida em que esta última não revogou a sua decisão de 5 de abril de 2011 com fundamento no artigo 219.º do Código Geral dos Impostos. A este respeito, há que salientar que nada nos autos submetidos ao Tribunal de Justiça permite constatar que este artigo se aplica de forma diferente consoante o direito em causa é conferido pelo direito da União ou pelo direito interno.

39 Por outro lado, contrariamente ao que a Nestrade alegou na audiência, o princípio da equivalência também não é violado pelo facto de a AEAT ter tratado de modo diferente, por um lado, os pedidos de reembolso dos montantes de IVA pagos a título dos exercícios de 2008 e 2010, bem como a título do primeiro e segundo trimestres do exercício de 2009 e, por outro, o pedido de reembolso dos montantes de IVA a título do terceiro e quarto trimestres do

exercício de 2009. Com efeito, essa diferença de tratamento, mesmo que se tivesse verificado, não demonstra de modo nenhum uma diferença de tratamento entre os direitos conferidos pela ordem jurídica da União e os de natureza puramente interna.

40 No que respeita, em segundo lugar, ao princípio da efetividade, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a questão de saber se uma disposição processual nacional torna, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos aos particulares pelo direito da União deve ser analisada tendo em conta o lugar que essa disposição ocupa no processo considerado no seu todo, bem como o decorrer deste e as suas particularidades perante as várias instâncias nacionais. Nesta perspetiva, há que tomar em consideração, se for caso disso, os princípios que estão na base do sistema jurisdicional nacional, como a proteção dos direitos de defesa, o princípio da segurança jurídica e a correta tramitação do processo (v. Acórdão de 7 de março de 2018, C-494/16, EU:C:2018:166, n.º 43 e jurisprudência referida).

41 O Tribunal de Justiça já declarou que a possibilidade apresentar um pedido de reembolso dos excedentes de IVA, sem limitação no tempo, iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações, face à Administração Fiscal não seja infinitamente suscetível de ser posta em causa (Acórdão de 21 de junho de 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, n.º 29). O Tribunal de Justiça reconheceu a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso, sob pena de caducidade, no interesse da segurança jurídica que protege simultaneamente o contribuinte e a Administração em causa. Com efeito, esses prazos não são suscetíveis de, na prática, impossibilitarem ou dificultarem excessivamente o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, embora, por definição, a expiração desses prazos provoque a improcedência, total ou parcial, da ação intentada (Acórdão de 4 junho de 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, n.º 42 e jurisprudência referida).

42 No caso em apreço, a AEAT pediu, em 23 de novembro de 2010, à Nestrade que, no prazo de dez dias úteis a contar da notificação do pedido, feita em 13 de dezembro de 2010, lhe fornecesse as faturas corretas.

43 Há que declarar que não resulta da decisão de reenvio que a AEAT tenha avisado a Nestrade que não estava na posse das faturas corretas à data do pedido dessa Administração. Além disso, resulta desta decisão que a Nestrade não forneceu essas faturas à AEAT durante o período de quase três meses que decorreu entre a data em que as obteve e a data em que a decisão de recusa do reembolso de IVA foi adotada. A Nestrade também não contestou esta última decisão antes de esta se ter tornado definitiva, apesar de que, segundo a jurisdição de reenvio, teria podido interpor recurso dessa decisão dentro de prazos razoáveis.

44 Nestas condições, há que concluir que, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não se tornou, na prática, impossível ou excessivamente difícil à Nestrade exercer o seu direito ao reembolso do IVA.

45 Neste contexto, importa recordar que, embora a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é devedor do IVA, não pode impor condições adicionais que podem ter por efeito a impossibilidade absoluta do exercício do direito à dedução do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 30 de setembro de 2010, *Uszodaépít?*, C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 40).

46 O mesmo raciocínio se impõe no que respeita ao direito ao reembolso do IVA. No entanto, no que respeita ao processo principal, afigura-se, como alegou a Comissão, que a AEAT não dispunha dos dados necessários para apreciar o direito ao reembolso do IVA em causa no processo principal com base nas informações que lhe tinham sido fornecidas pela Nestrade no

âmbito de outros pedidos de reembolso relativos ao mesmo fornecedor, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

47 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que as disposições da Décima Terceira Diretiva devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro limite no tempo a possibilidade de retificar as faturas erradas, por exemplo, através da retificação do número de identificação para efeitos de IVA inicialmente incluído na fatura, para exercer o direito ao reembolso do IVA, desde que os princípios da equivalência e da efetividade sejam respeitados, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

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 (Nona Secção) declara:

As disposições da Décima Terceira Diretiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um Estado-Membro limite no tempo a possibilidade de retificar faturas erradas, por exemplo, através da retificação do número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) inicialmente inscrito na fatura, para exercer o direito ao reembolso do IVA, desde que os princípios da equivalência e da efetividade sejam respeitados, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Assinaturas

* Língua do processo: espanhol.