Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL GERAL (Segunda Secção, em formação de cinco juízes)

3 de junho de 2026 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do IVA — Diretiva 2006/112/CE — Regularização do IVA indevidamente faturado — Operações abrangidas por um período encerrado por uma inspeção tributária — Legislação nacional que subordina o início de uma nova inspeção a um facto novo revelado pelo contribuinte — Princípio da efetividade — Princípio da neutralidade fiscal — Proporcionalidade»

No processo T-198/25,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria), por Decisão de 19 de fevereiro de 2025, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de março de 2025, no processo

**G Kft.**

contra

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

O TRIBUNAL GERAL (Segunda Secção, em formação de cinco juízes),

composto por: N. Półtorak, presidente, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (relator) e I. Dimitrakopoulos, juízes,

advogada-geral: M. Brkan,

secretário: A. Juhász-Tóth, administradora,

visto ter o Tribunal de Justiça, em aplicação do artigo 50.º-B, terceiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, transferido o pedido de decisão prejudicial ao Tribunal Geral em 25 de março de 2025,

tendo em conta a matéria referida no artigo 50.º-B, primeiro parágrafo, alínea a), do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e a inexistência de questões independentes de interpretação na aceção do artigo 50.º-B, segundo parágrafo, do referido estatuto,

vistos os autos,

* Língua do processo: húngaro.

após a audiência de 17 de dezembro de 2025,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de G, por A. Németh, ügyvéd,

– em representação do Governo Húngaro, por M. Fehér e R. Kissné Berta, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Herold e A. Sipos, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 167.º, 168.º, 179.º, 180.º, 183.º, 250.º e 252.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; a seguir «Diretiva IVA»), e dos princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a G Kft. (a seguir «G») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria) a respeito da regularização do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) indevidamente faturado por esta sociedade.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

3 O artigo 203.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.»

#### *Direito húngaro*

4 O artigo 54.º, n.º 5, da az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. Törvény (Lei CL de 2017, que aprova o Código de Processo Tributário) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) dispõe o seguinte:

«A partir do momento em que se iniciou uma inspeção tributária, os impostos e as subvenções examinados no âmbito dessa inspeção não podem ser corrigidos por autoliquidação relativamente ao período em análise. O contribuinte não pode retificar os impostos e subvenções fixados *a posteriori* pela Administração Fiscal. Uma retificação relativa a impostos, subvenções e ao período auditado é considerada uma autoliquidação efetuada antes do início da inspeção se o contribuinte tiver apresentado (por correio postal) a declaração de autoliquidação à Administração Fiscal, o mais tardar

na véspera da notificação prévia da inspeção ou, na falta desta, da notificação do mandado ou, na sua falta, da entrega do mandato.»

5 O artigo 89.º, n.º 2, da az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Lei CLI de 2017, que regula a Administração Tributária) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) (a seguir «Lei da Administração Tributária») dispõe o seguinte:

«Nas condições previstas na lei, pode ser efetuada uma inspeção mesmo relativamente a um período encerrado por uma inspeção (nova inspeção).»

6 O artigo 92.º da Lei da Administração Tributária tem a seguinte redação:

«Relativamente a um período de declaração encerrado por uma inspeção tributária, os impostos ou as subvenções podem ser objeto de uma nova inspeção

[…]

b) a pedido do contribuinte no caso de a clarificação de factos ou circunstâncias novos revelados pelo contribuinte conduzirem a uma alteração das conclusões da inspeção anterior, desde que esses factos ou circunstâncias novos não tenham estado anteriormente à disposição do contribuinte e não tenham podido estar à sua disposição agindo de boa-fé, ou de que não tinha nem podia ter conhecimento agindo de boa-fé,

[…]»

## Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 G é uma sociedade de direito húngaro cuja atividade principal consiste em alugar placas e caixas consignadas e reutilizáveis (a seguir «bens em causa») a produtores de frutas, retalhistas, grossistas e transformadores de produtos alimentares.

8 No âmbito da atividade referida no n.º 7, *supra*, G praticava um sistema de caução nos termos do qual, na entrega dos bens em causa, faturava aos seus clientes taxas de depósito para que estes lhe restituíssem os bens entregues no prazo fixado. Se o cliente só devolvesse uma parte desses bens, as faturas relativas às taxas de depósito eram retificadas. Se o cliente restituísse a totalidade dos referidos bens, essas faturas eram anuladas. As faturas relativas às taxas de depósito emitidas por G mencionavam o IVA.

9 Na sequência das decisões fiscais antecipadas de 1 de junho de 2015 (a seguir «decisões fiscais antecipadas»), o Nemzetgazdasági Minisztérium (Ministério da Economia, Hungria) considerou que as cauções em causa não estavam abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA e que, no que diz respeito às cauções relativamente às quais o IVA tinha sido indevidamente faturado, G tinha o direito de emitir faturas retificativas que não mencionavam o IVA e de corrigir as suas declarações de IVA através de uma «autoliquidação». G deixou de mencionar o IVA nas suas faturas relativas às taxas de depósito após 9 de novembro de 2015.

10 Em 12 de dezembro de 2017, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direção Tributária e Aduaneira do Departamento de Heves da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria, a seguir «Autoridade Tributária de primeiro grau») iniciou, junto de G, uma inspeção tributária, em matéria de IVA, relativa ao período

compreendido entre janeiro de 2015 e julho de 2017 (a seguir «período analisado»). Por força da legislação nacional aplicável, G já não podia, a partir do início dessa inspeção, corrigir as suas declarações de IVA relativas a esse período através de uma «autoliquidação».

11 Por Decisão de 19 de julho de 2018, a Autoridade Tributária de primeiro grau encerrou a inspeção tributária sem formular conclusões em matéria de IVA. Uma vez que G não apresentou reclamação desta decisão, esta tornou-se definitiva em 22 de agosto de 2018. Por conseguinte, o período analisado devia ser considerado, por força da legislação nacional aplicável, um «período encerrado por uma inspeção».

12 Em 13 de novembro de 2020, G pediu à Autoridade Tributária de primeiro grau que procedesse a uma nova inspeção do IVA relativamente ao período analisado. Em apoio do seu pedido, referiu-se, nomeadamente, às decisões fiscais antecipadas e indicou que tinha constatado, após o encerramento da inspeção tributária anterior, que algumas das faturas retificativas relativas à taxa de depósito que tinha emitido não tinham sido incluídas nas declarações de IVA referentes ao período analisado e que outras só tinham sido emitidas após o início da referida inspeção. Considerava que os elementos assim revelados lhe deviam conferir o direito, no âmbito de uma nova inspeção, a um reembolso do IVA relativo a esse período.

13 Através de Decisão de 26 de novembro de 2020, a Autoridade Tributária de primeiro grau indeferiu o pedido de nova inspeção, sem apreciação do mérito, considerando que os pressupostos previstos no artigo 92.º, alínea b), da Lei da Administração Tributária não estavam preenchidos. Considerou que as decisões fiscais antecipadas não constituíam factos ou circunstâncias novos, na aceção desta disposição, que justificassem uma nova inspeção tributária, com o fundamento de que G tinha tido a possibilidade de efetuar uma «autoliquidação» do IVA antes da inspeção tributária anterior, na sequência da emissão dessas decisões. Do mesmo modo, considerou que as faturas não incluídas nas declarações de IVA relativas ao período analisado não constituíam tais factos ou circunstâncias novos, uma vez que os documentos comprovativos referentes a essas faturas já estavam à disposição de G quando da inspeção tributária anterior.

14 Por Decisão de 18 de janeiro de 2021, a Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira confirmou, sem apreciação do mérito, a decisão da Autoridade Tributária de primeiro grau. Salientou, nomeadamente, que, entre a adoção das decisões fiscais antecipadas, em 1 de junho de 2015, e o início da inspeção tributária anterior, em 12 de dezembro de 2017, G tinha tido a possibilidade de corrigir o IVA indevidamente faturado através de uma «autoliquidação».

15 G interpôs recurso da Decisão de 18 de janeiro de 2021 no Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria), o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que esta decisão violava os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade. Alegou, nomeadamente, que as retificações a que pretendia proceder diziam respeito a um período relativamente ao qual o prazo de prescrição ainda não tinha expirado e que não tinha podido contestar a sua tributação do IVA no prazo legal, uma vez que não dispunha, à época, dos documentos comprovativos das retificações efetuadas.

16 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a compatibilidade com o direito da União Europeia dos pressupostos, previstos no artigo 92.º, alínea b), da Lei da Administração Tributária, às quais deve obedecer um pedido de nova inspeção tributária relativamente a um período encerrado por uma inspeção.

17 Esse órgão jurisdicional salienta que, por força do artigo 92.º, alínea b), da referida lei, só pode ser efetuada uma nova inspeção se o contribuinte revelar factos ou circunstâncias novos, que impliquem uma alteração das conclusões da inspeção anterior, que não estavam anteriormente à sua disposição e não podiam estar à disposição do mesmo agindo de boa-fé, ou de que não tinha nem podia ter conhecimento agindo de boa-fé. Acrescenta que, segundo a interpretação da Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, esses factos ou circunstâncias novos só podem ser validamente invocados no caso de o contribuinte, devido a uma circunstância externa e sem culpa própria, só posteriormente ter podido efetuar as retificações necessárias.

18 Nestas condições, o Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem os artigos 167.º, 168.º, 179.º, 180.º, 183.º, 250.º e 252.º da [Diretiva IVA], bem como os princípios da neutralidade fiscal, da efetividade e da proporcionalidade, ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma norma nacional — neste caso, o artigo 92.º, alínea b), da [Lei da Administração Tributária] — ou deve ser feita uma interpretação e aplicação desta norma no sentido de que, em relação a um período encerrado por inspeção, a retificação e o reembolso do [IVA] faturado indevidamente só são possíveis se existirem factos ou circunstâncias novos de que o sujeito passivo anteriormente não dispunha nem podia dispor de boa-fé ou de que não tinha nem podia ter conhecimento de boa-fé, independentemente de existir ou não um risco de perda de receitas fiscais, pelo facto de o imposto indevidamente faturado que se pretende retificar ter sido pago às Finanças Públicas?»

## Quanto à questão prejudicial

19 A título preliminar, em primeiro lugar, há que salientar, que 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 juiz da União 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 juiz da União 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 14 de fevereiro de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, n.º 28).

20 No presente caso, segundo as indicações que figuram na decisão de reenvio, o litígio no processo principal apenas tem por objeto um pedido de regularização do IVA indevidamente faturado. Ora, na sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio visa os artigos 167.º, 168.º, 179.º, 180.º e 183.º da Diretiva IVA, que dizem respeito ao direito à dedução do IVA, e os artigos 250.º e 252.º desta diretiva, que preveem a obrigação de o sujeito passivo apresentar declarações de IVA e que enquadram o direito dos Estados-Membros no que respeita aos prazos para cumprir essa obrigação. Uma vez que o litígio no processo principal não tem por objeto estes aspetos e que a decisão de reenvio não precisa as razões pelas quais a interpretação destas disposições é solicitada, o Tribunal Geral não tem de se pronunciar sobre estas últimas.

21 Em segundo lugar, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que um sujeito passivo pagou um montante correspondente a IVA indevidamente faturado pelo qual foi constituída uma dívida fiscal nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, em princípio cabe ao emitente da fatura proceder à sua regularização, uma vez que, na falta de disposição, na Diretiva IVA, sobre a regularização do IVA indevidamente faturado pelo emitente da fatura, em princípio cabe aos Estados-Membros determinar as condições em que esse IVA pode ser regularizado (v. Acórdão de 13 de março de 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

22 Mais especificamente, a fim de assegurar a neutralidade do IVA, cabe aos Estados-Membros prever, na sua ordem jurídica interna, a possibilidade de regularização de qualquer imposto indevidamente faturado, desde que o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé (v. Acórdão de 13 de março de 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, n.º 36 e jurisprudência aí referida) ou quando, em tempo útil, eliminou completamente o risco de perda de receitas fiscais (v. Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 33 e jurisprudência aí referida).

23 Quanto à relação entre as duas condições referidas no n.º 22, *supra*, o Tribunal de Justiça declarou que, quando o emitente da fatura tivesse eliminado por completo, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, a regularização do IVA não podia ser subordinada pelos Estados-Membros à boa-fé do emitente da referida fatura (v., neste sentido, Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 28).

24 No caso em apreço, como resulta da própria redação da questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio formulou esta questão partindo da premissa de que o risco de perda de receitas fiscais tinha sido eliminado no litígio no processo principal.

25 Uma vez que incumbe ao Tribunal Geral ter em conta o contexto factual e regulamentar em que se insere a questão prejudicial, como definido pelo órgão jurisdicional de reenvio (v., neste sentido, Acórdão de 17 de março de 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, n.º 92 e jurisprudência aí referida), não cabe ao Tribunal Geral verificar a exatidão da apreciação do órgão jurisdicional de reenvio mencionada no n.º 24, *supra*.

26 Em terceiro lugar, como resulta da decisão de reenvio e dos esclarecimentos fornecidos na audiência no Tribunal Geral, a disposição nacional visada pela questão prejudicial, a saber, o artigo 92.º, alínea b), da Lei da Administração Tributária, prevê os pressupostos processuais em que um sujeito passivo pode exercer o seu direito à regularização do IVA relativamente a um período que já foi objeto de uma inspeção tributária.

27 Segundo o artigo 92.º, alínea b) da Lei da Administração Tributária, para um período que já tenha sido objeto de uma inspeção tributária, a regularização do IVA é possível no âmbito de uma nova inspeção tributária, cujo início está, no entanto, subordinado à condição de o sujeito passivo dever invocar factos ou circunstâncias novos, que impliquem uma alteração das conclusões da inspeção tributária anterior, que não lhe eram conhecidos ou que não estavam à sua disposição anteriormente e que não pudessem ser conhecidos ou estar à disposição de um sujeito passivo agindo de boa-fé.

28 No que respeita, mais especificamente, ao conceito de «boa-fé» previsto na referida disposição, e como confirmaram todas as partes interessadas que participaram na audiência no Tribunal Geral, este conceito não tem por objeto a questão de saber se o sujeito passivo estava de boa-fé quando emitiu uma fatura que mencionava erradamente o IVA, mas sim a de saber se o sujeito passivo que

invoca um elemento novo para obter o início de uma nova inspeção tributária não podia, anteriormente, conhecer esse elemento ou dele dispor. Daqui resulta que o pressuposto de boa-fé previsto pela disposição nacional visada pela questão prejudicial não corresponde ao conceito de «boa-fé» na aceção da jurisprudência mencionada no n.º 23, *supra*.

29 Tendo em conta o que precede, há que considerar que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA bem como os princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que subordina o exercício do direito à regularização do IVA indevidamente faturado relativamente a um período que já foi objeto de uma inspeção tributária a pressupostos relacionados com a apresentação de um novo elemento suscetível de implicar uma alteração das conclusões dessa inspeção, independentemente de existir ou não um risco de perda de receitas fiscais.

30 Para responder a esta questão, deve recordar-se que, não havendo regulamentação da União em matéria de pedidos de restituição de impostos, as vias processuais destinadas a garantir a proteção dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito da União dependem do ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, devendo as condições em que esses pedidos podem ser exercidos respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo que impossibilite ou torne excessivamente difícil na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (v. Acórdão de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

31 No que respeita ao princípio da efetividade, sobre o qual incidem as interrogações do órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça já declarou que a possibilidade de apresentar um pedido de reembolso de IVA, sem limitação no tempo, era contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações para com a Administração Fiscal, não seja infinitamente suscetível de ser posta em causa. A este respeito, decorre nomeadamente da jurisprudência que o princípio da efetividade não é violado quando o sujeito passivo dispõe, por força das modalidades processuais previstas pelo direito nacional, de um período razoável para exercer os seus direitos, no termo do qual esse exercício já não é possível, por razões de segurança jurídica, que protege simultaneamente o contribuinte e a Administração em causa. Com efeito, a existência dessas limitações temporais não é suscetível de tornar impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, embora a sua aplicação possa provocar a improcedência, total ou parcial, da ação intentada (v., neste sentido, Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

32 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade das disposições processuais nacionais com o princípio da efetividade, tendo em conta todas as circunstâncias do processo principal. No entanto, o Tribunal Geral pode fornecer-lhe todos os elementos úteis a esse respeito (v., neste sentido, Acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

33 A este respeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, 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 (v. Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

34 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, segundo a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal, o sujeito passivo pode regularizar o IVA indevidamente faturado através da apresentação de uma declaração de «autoliquidação» para esse efeito. É certo que, a partir do início de uma inspeção tributária referente a um determinado período, já não pode ser efetuada uma «autoliquidação» relativamente a esse período, mesmo que o prazo de prescrição para pedir o reembolso desse IVA ainda não tenha expirado.

35 No entanto, como o órgão jurisdicional de reenvio esclareceu na sua resposta ao pedido de esclarecimentos do Tribunal Geral, por um lado, o sujeito passivo tem, ao abrigo da legislação nacional aplicável, a possibilidade de obter a regularização do IVA indevidamente faturado relativamente ao período objeto da inspeção tributária, apresentando as faturas retificativas no decurso desta. Por outro, esse sujeito passivo pode também obter essa regularização apresentando essas faturas no âmbito de uma reclamação contra a decisão que encerra a inspeção tributária.

36 A este respeito, resulta das indicações do órgão jurisdicional de reenvio que, tendo em conta a legislação nacional aplicável, G dispôs de mais de dois anos e meio, antes do início da inspeção tributária, para regularizar o IVA indevidamente faturado através de uma «autoliquidação». Por outro lado, a inspeção tributária, durante a qual G podia também obter uma regularização do IVA apresentando faturas retificativas, estendeu-se por um período superior a sete meses. Além disso, G dispôs de um prazo suplementar para obter essa regularização, apresentando essas faturas no âmbito de uma eventual reclamação contra a decisão que encerrou a inspeção tributária.

37 Daqui resulta, por um lado, que G dispunha de um período de tempo de mais de três anos durante o qual podia pedir a regularização do IVA indevidamente faturado. Ora, esse prazo apresenta, em princípio, um caráter razoável à luz do princípio da efetividade (v., por analogia, Acórdão de 15 de dezembro de 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, n.º 25).

38 Por outro lado, nada nos autos de que dispõe o Tribunal Geral indica a existência de circunstâncias especiais que tenham objetivamente impedido G de obter a regularização do referido IVA. A este respeito, G limitou-se a alegar, em substância, que o número de faturas que devia retificar era elevado. No entanto, esta circunstância não parece, por si só, suscetível de a ter impedido de pedir a regularização do IVA durante o período mencionado no n.º 37, *supra*.

39 Por conseguinte, em circunstâncias como as do processo principal, em que o sujeito passivo dispõe de um período de tempo suficiente para regularizar o IVA indevidamente faturado antes do início da inspeção tributária, durante esta ou no âmbito da reclamação contra a decisão que lhe põe termo, a aplicação de uma legislação nacional como a visada pela questão prejudicial, embora possa conduzir à impossibilidade de obter a regularização desse IVA no âmbito de uma nova inspeção tributária, não se afigura suscetível de tornar, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à regularização do IVA.

40 Esta constatação não é contrariada pela circunstância de o prazo de prescrição para as operações em causa no processo principal ainda não ter expirado no momento da apresentação do pedido de nova inspeção tributária. Com efeito, o simples facto de a legislação nacional prever, além do

prazo de prescrição geral, outras modalidades processuais que enquadram o exercício do direito à regularização do IVA não é contrário ao princípio da efetividade, desde que a aplicação das referidas modalidades não torne, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício desse direito, como decorre da jurisprudência referida no n.º 31, *supra*.

41 A este respeito, resulta das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que, por força da legislação nacional aplicável, o início de uma inspeção tributária referente a um determinado período altera, independentemente do prazo de prescrição, as modalidades segundo as quais o sujeito passivo pode obter a regularização do IVA relativamente a esse período. Assim, essa regularização já não é possível através de uma «autoliquidação», mas o sujeito passivo deve pedir à Administração Fiscal que tome em consideração as faturas retificativas no contexto da referida inspeção tributária, no âmbito de uma eventual reclamação contra a decisão que a encerra ou ainda no âmbito de uma nova inspeção tributária, cujo início está, no entanto, sujeito aos pressupostos previstos pela disposição nacional visada pela questão prejudicial.

42 Ora, a aplicação das modalidades processuais mencionadas no n.º 41, *supra*, que existem independentemente do prazo de prescrição geral, não é suscetível, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, de tornar, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à regularização do IVA, uma vez que, como foi constatado no n.º 37 acima referido, o período de tempo durante o qual G podia obter essa regularização, antes do início da inspeção tributária, no decurso desta ou no âmbito da reclamação contra a decisão que a encerra, apresentava, em princípio, um caráter razoável.

43 Do mesmo modo, as constatações enunciadas no n.º 39, *supra*, não são contrariadas pelos Acórdãos de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), e de 2 de julho de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Com efeito, as soluções estabelecidas nesses acórdãos diziam respeito a situações caracterizadas pelo facto de o sujeito passivo dispor de um prazo ou de um período de tempo muito curto para exercer os seus direitos (v., neste sentido, Acórdãos de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, n.º 41, e de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 34). Ora, como foi recordado no n.º 36, *supra*, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, o sujeito passivo dispôs de um período de tempo bem mais longo para exercer o seu direito à regularização do IVA indevidamente faturado, tanto antes do início da inspeção tributária como durante a mesma e no âmbito de uma reclamação contra a decisão que a encerrou.

44 Quanto ao restante, no que respeita aos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, também visados pela questão prejudicial, há que recordar, por um lado, que o princípio da neutralidade fiscal não é uma regra de direito primário, mas um princípio de interpretação que deve ser aplicado em paralelo com outros princípios, entre os quais o princípio da segurança jurídica (v. Acórdão de 7 de julho de 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, n.º 49 e jurisprudência aí referida).

45 Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal não pode ter por efeito, por si só, permitir que um sujeito passivo regularize o IVA indevidamente faturado numa situação em que não exerceu o seu direito a essa regularização segundo as regras processuais previstas pelo direito nacional, quando essas regras não sejam suscetíveis de tornar, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício desse direito (v., neste sentido e por analogia, Acórdão de 7 de julho de 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, n.º 50).

46 Por outro lado, é verdade que o Tribunal de Justiça declarou que, mesmo quando o pedido de reembolso do IVA indevidamente pago resultasse da própria negligência do sujeito passivo, o Estado-Membro em causa devia recorrer a meios que, embora permitam atingir eficazmente o objetivo prosseguido pela legislação nacional, afetassem menos os princípios estabelecidos pela legislação da União, como o princípio da neutralidade do IVA e que, tendo em conta o lugar que este princípio ocupava no sistema comum do IVA, uma sanção, consistente na recusa absoluta do direito ao reembolso do IVA incorretamente faturado e indevidamente pago seria desproporcionada (v., neste sentido, Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.os 36 e 37 e jurisprudência aí referida).

47 No entanto, embora a aplicação de uma legislação nacional como a visada pela questão prejudicial possa conduzir, em certos casos, a uma recusa do direito ao reembolso do IVA no âmbito de uma nova inspeção tributária, não é menos verdade que, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, o sujeito passivo não foi privado da possibilidade de exercer esse direito, de forma efetiva, antes do início da inspeção tributária anterior, no decurso desta e no âmbito de uma reclamação contra a decisão que a encerra. Por conseguinte, não se pode considerar que a referida aplicação consista numa recusa absoluta do direito ao reembolso do IVA erradamente faturado que seja desproporcionada em relação ao objetivo que consiste em garantir o respeito do princípio da segurança jurídica, conforme recordado no n.º 31, *supra*.

48 Tendo em conta o que precede, há que responder à questão prejudicial que a Diretiva IVA bem como os princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional que subordina o exercício do direito à regularização do IVA indevidamente faturado relativamente a um período que já foi objeto de uma inspeção tributária a pressupostos relacionados com a apresentação de um novo elemento suscetível de implicar uma alteração das conclusões dessa inspeção, independentemente de existir ou não um risco de perda de receitas fiscais, desde que o sujeito passivo em causa possa exercer efetivamente o seu direito à regularização durante um período razoável.

## Quanto às despesas

49 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 Geral não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL GERAL (Segunda Secção, em formação de cinco juízes)

declara:

**A Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como os princípios da efetividade, da neutralidade fiscal e da proporcionalidade**

**devem ser interpretados no sentido de que:**

**não se opõem a uma legislação nacional que subordina o exercício do direito à regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente faturado relativamente a um período que já foi objeto de uma inspeção tributária a pressupostos relacionados com a apresentação de um novo elemento suscetível de implicar uma alteração das conclusões dessa inspeção, independentemente de existir ou não um risco de perda de receitas fiscais, desde que o sujeito passivo em causa possa exercer efetivamente o seu direito à regularização durante um período razoável.**

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 3 de junho de 2026.

Assinaturas