ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

10 de Julho de 2008 *

No processo C-25/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polónia), por decisão de 11 de Dezembro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 25 de Janeiro de 2007, no processo

Alicja Sosnowska

contra

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, A. Tizzano (relator), A. Borg Barthet, M. Ilešič e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: polaco.

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 22 de Novembro de 2007,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de A. Sosnowska, por M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— em representação do Governo polaco, por E. Ośniecka-Tamecka, H. Majszczyk e M. Jarosz, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Herrmann e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de Fevereiro de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objecto, por um lado, a interpretação do artigo 5.º, terceiro parágrafo, CE, conjugado com o artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/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 (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), na redacção dada pela Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1, a seguir «Primeira Directiva IVA»), e com o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva 77/388, na redacção dada pela Directiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro de 2005 (JO L 345, p. 19, a seguir «Sexta Directiva IVA»). Por outro lado, tem por objecto a interpretação do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio entre A. Sosnowska (a seguir «recorrente») e o Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Director de Finanças de Wrocław, a seguir «Dyrektor»), relativo a um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago em excesso pela recorrente.

Quadro jurídico

Legislação comunitária

3 O artigo 2.º da Primeira Directiva IVA dispõe:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.»

4 O artigo 18.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva IVA enuncia:

«O sujeito passivo efectuará 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.

[…]»

5 O artigo 18.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva IVA prevê:

«Quando o montante das deduções autorizadas exceder o montante do imposto devido num determinado período fiscal, os Estados-Membros podem operar o transporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso, nas condições por eles fixadas.»

6 Nos termos do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzir medidas especiais em derrogação da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não podem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante global da receita fiscal do Estado-Membro cobrada na fase de consumo final.»

Direito nacional

7 O artigo 87.º, n.os 1 e 2, da Lei do imposto sobre bens e serviços (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de Março de 2004 (Dz. U de 2004, n.º 54, posição 535, a seguir «Lei do IVA»), prevê:

«1. Quando o montante do IVA pago a montante […] exceder o imposto devido durante um determinado período fiscal, os sujeitos passivos têm o direito de deduzir do imposto devido em relação aos períodos seguintes um montante correspondente ao imposto pago em excesso, ou de obter o seu reembolso por crédito em conta.

2. […] O imposto pago em excesso deve ser reembolsado […] no prazo de 60 dias a contar do dia em que o sujeito passivo apresentou a declaração. Quando for necessária uma investigação suplementar para saber se o reembolso é ou não justificado, a Administração Fiscal pode prorrogar esse período até que as investigações necessárias tenham sido realizadas. […]»

8 O artigo 97.º da Lei do IVA estipula:

«1. Antes de efectuarem a primeira entrega ou aquisição intracomunitária, os sujeitos passivos referidos no artigo 15.º que estejam obrigados a registar-se como sujeitos passivos de IVA devem notificar a Administração Fiscal da sua intenção de iniciar tais actividades, apresentando o pedido de registo referido no artigo 96.º

[…]

5. No caso de sujeitos passivos que iniciam as actividades referidas no artigo 5.º e de sujeitos passivos que iniciaram tais actividades menos de doze meses antes de apresentarem o pedido referido no n.º 1, e que tenham sido registados como sujeitos passivos intracomunitários de IVA [a seguir 'novos sujeitos passivos'], o prazo para o reembolso do imposto pago em excesso referido no artigo 87.º, n.os 2 […] deve ser prorrogado para 180 dias.

6. No caso de sujeitos passivos referidos no n.º 5, aplicam-se os princípios e prazos para o reembolso estabelecidos no artigo 87.º, n.os 2 a 6, com início na liquidação do imposto correspondente ao primeiro período de imposto vencido após o termo de um prazo de doze meses ou quatro trimestres, desde que o sujeito passivo em causa tenha declarado e liquidado tempestivamente os impostos que revertem a favor do orçamento de Estado, designadamente, desde que pague igualmente imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

7. As disposições do n.º 5 não são aplicáveis se o sujeito passivo [prestar] a favor da Administração Fiscal uma garantia, sob a forma de i) uma caução, ii) uma garantia patrimonial ou iii) uma [garantia] bancária no montante de 250 000 PLN, a seguir 'caução'.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 Na sua declaração de IVA relativa a Janeiro de 2006, a recorrente indicou ter pago um excedente deste imposto, no montante de 44 782 PLN. Invocando o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA, solicitou então à Administração Fiscal de Świdnica o reembolso deste montante, no prazo de 60 dias a contar da data da apresentação da sua declaração de IVA.

10 Com fundamento nos artigos 87.º, n.os 1 e 2, e 97.º, n.os 5 e 7, da Lei do IVA, a Administração Fiscal de Świdnica indeferiu o seu pedido. Com efeito, segundo a referida Administração, a recorrente não podia obter o reembolso do IVA pago em excesso,

no prazo de 60 dias, porque, como tinha iniciado as suas actividades há menos de 12 meses e não tinha prestado uma «caução» a favor da Administração Fiscal, na acepção do artigo 97.º, n.º 7, não preenchia as condições fixadas pela referida lei para obter o reembolso pretendido.

11 A recorrente apresentou uma reclamação deste despacho para o Dyrektor, que confirmou o indeferimento.

12 A recorrente, insatisfeita com esta tomada de posição, recorreu em seguida para o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, que, tendo dúvidas sobre a compatibilidade das disposições nacionais em causa com o direito comunitário, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes:

«1) O artigo 5.º, n.º 3, do Tratado que institui a Comunidade Europeia, conjugado com o artigo 2.º da [Primeira Directiva IVA] e com o artigo 18.º, n.º 4, da [Sexta Directiva IVA], confere a um Estado-Membro o direito de incorporar no regime jurídico nacional do IVA as normas constantes do artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da [Lei do IVA]?

2) As normas constantes do artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da [Lei do IVA] constituem medidas especiais de prevenção de certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva [IVA]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

13 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, a fim de permitir os controlos necessários para evitar a evasão e a fraude fiscais, prorroga de 60 para 180 dias, a contar da data da apresentação da declaração do IVA pelo sujeito passivo, o prazo de que a

Administração Fiscal nacional dispõe para reembolsar a uma categoria de sujeitos passivos o IVA pago em excesso, a menos que estes prestem uma caução de 250 000 PLN.

14 A este propósito, há que recordar, antes de mais, que o direito dos sujeitos passivos, garantido pelo artigo 17.º da Sexta Directiva IVA, de deduzir do IVA de que são devedores o IVA que já incidiu a montante sobre os bens adquiridos ou os serviços que lhes foram prestados constitui, segundo jurisprudência constante, um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária (v., entre outros, neste sentido, acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 47, e de 25 de Outubro de 2001, Comissão/Itália, C-78/00, Colect., p. I-8195, n.º 28).

15 Como o Tribunal de Justiça salientou reiteradamente, daqui resulta que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em particular, este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., nomeadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18; de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43; e de 18 de Dezembro de 2007, Cedilac, C-368/08, Colect., p. I-12327, n.º 31).

16 Importa ainda referir que quando, num determinado período fiscal, o montante do imposto dedutível exceder o montante do imposto devido, não podendo portanto o contribuinte proceder à dedução por subtracção nos termos do artigo 18.º, n.º 2, da Sexta Directiva IVA, o n.º 4 do mesmo preceito prevê que os Estados-Membros possam operar o transporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso, segundo as regras por eles fixadas.

17 Quanto a esta última possibilidade, objecto do processo principal, o Tribunal de Justiça precisou que, embora os Estados-Membros disponham de uma certa margem de discricionariedade para fixar as regras de reembolso do IVA pago em excesso, essas regras não podem violar o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA, fazendo recair sobre o contribuinte, no todo ou em parte, o encargo desse imposto. Em especial, devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do seu crédito resultante do IVA pago em excesso, o que implica que o reembolso seja efectuado, num prazo razoável, através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso escolhido não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao contribuinte (v. acórdão Comissão/Itália, já referido, n.os 32 a 34).

18 Logo, é à luz destes princípios fundamentais do sistema comum do IVA, recordados nos números anteriores, que há que analisar a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

19 Ora, decorre da decisão de reenvio que as disposições da Lei do IVA, que estabelecem regras para o reembolso ao sujeito passivo do imposto pago em excesso, prevêem que a Administração Fiscal dispõe de um prazo de 60 dias, contado a partir da apresentação da declaração do IVA pelo sujeito passivo, para efectuar esse reembolso, mas que esse prazo é prorrogado para 180 dias quando se trate, como no caso da recorrente no processo principal, de novos sujeitos passivos que não prestaram a «caução», na acepção do artigo 97.º, n.º 7, da mesma lei.

20 Há, portanto, que reconhecer que aos novos sujeitos passivos são aplicadas regras de reembolso do IVA pago em excesso mais onerosas do que as aplicadas aos outros

sujeitos passivos. Assim, devem suportar esse encargo financeiro, pelo menos em relação ao montante do IVA pago em excesso a reembolsar, durante um período especialmente longo.

21 A República da Polónia explica que esta prorrogação do prazo é justificada pelo facto de se tratar de novos sujeitos passivos do IVA, que não são conhecidos pela Administração Fiscal e em relação aos quais é necessário efectuar controlos mais aprofundados, a fim de evitar toda e qualquer evasão e fraude fiscais.

22 Importa lembrar a este respeito, como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de precisar, que os Estados-Membros têm um interesse legítimo em tomar as medidas adequadas para proteger os seus interesses financeiros e que a luta contra possíveis fraudes, evasões fiscais e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva IVA (v., neste sentido, acórdãos Molenheide e o., já referido, n.º 47; de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 71; e de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 54).

23 Todavia, como recorda o advogado-geral no n.º 20 das suas conclusões, os Estados-Membros devem, de acordo com o princípio da proporcionalidade, utilizar meios que, permitindo-lhes alcançar eficazmente esse objectivo, ofendam o menos possível os objectivos e os princípios impostos pela regulamentação comunitária, como o princípio fundamental do direito à dedução do IVA (v. acórdãos Molenheide e o., já referido, n.os 46 e 47; de 27 de Setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, Colect., p. I-7797, n.os 52 e 53; e de 21 de Fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Colect., p. I-771, n.os 19 e 20).

24 Ora, a este propósito, resulta da jurisprudência que uma legislação nacional que estabelece regras para o reembolso do IVA pago em excesso mais onerosas para uma categoria de sujeitos passivos devido a um alegado risco de fraude, sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar de condições menos rigorosas, não constitui um meio proporcionado ao objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afecta excessivamente os objectivos e os princípios da Sexta Directiva IVA (v., por analogia, em matéria de

exclusão de deduções, acórdão de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.º 62, e, em matéria de arresto preventivo, acórdão Molenheide e o., já referido, n.º 51).

25 É precisamente o caso, como se afirmou no n.º 20 do presente acórdão, da legislação nacional em causa no processo principal.

26 Resulta, efectivamente, da decisão de reenvio que o artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da Lei do IVA é aplicado de maneira geral e preventiva aos novos sujeitos passivos, sem que estes tenham a possibilidade de demonstrar a inexistência de risco de fraude ou de evasão fiscais.

27 Do mesmo modo, as disposições nacionais em causa não se afiguram conformes à condição colocada pela jurisprudência, recordada no n.º 17 do presente acórdão, segundo a qual o reembolso do IVA pago em excesso deve ser efectuado num prazo razoável. Com efeito, como é precisado na decisão de reenvio, o prazo de reembolso de 180 dias previsto para os novos sujeitos passivos é, por um lado, seis vezes mais longo do que o período de um mês de declaração do IVA e, por outro, três vezes mais longo do que o prazo aplicado aos outros sujeitos passivos, isto sem que as autoridades polacas tenham apresentado elementos que permitam explicar a necessidade de instaurar uma diferença de tratamento com tal amplitude, para lutar contra a evasão e a fraude fiscais.

28 De resto, um prazo tão longo afigura-se tanto menos necessário quanto, de qualquer modo, a Administração Fiscal pode, nos termos do artigo 87.º, n.º 2, da Lei do IVA, se for necessária uma investigação suplementar para saber se o reembolso é ou não justificado, prorrogar o período de 60 dias até que as investigações necessárias tenham sido realizadas.

29 Por fim, quanto à possibilidade oferecida aos novos sujeitos passivos pelo artigo 97.º, n.º 7, da Lei do IVA, de prestar uma caução a fim de beneficiarem do prazo normal

de 60 dias para obter o reembolso do IVA pago em excesso, tal possibilidade não pode pôr em causa as considerações desenvolvidas nos números anteriores.

30 Efectivamente, como afirma a Comissão, a referida caução não é proporcional ao montante do IVA pago em excesso nem à dimensão económica do sujeito passivo.

31 Em especial, a prestação de uma caução é susceptível, contrariamente à exigência estabelecida pela jurisprudência referida no n.º 17 do presente acórdão, de fazer correr um risco financeiro não negligenciável às empresas que iniciaram recentemente as suas actividades e que podem, por isso, não dispor de recursos significativos.

32 Na realidade, a obrigação de prestar a referida caução, a fim de se poder beneficiar do prazo normalmente aplicável, tem apenas por efeito substituir o encargo financeiro devido à imobilização, durante 180 dias, do montante do IVA pago em excesso pelo da imobilização do montante da caução. Ora, isto é tanto menos justificado quanto, por um lado, este último montante pode, como no processo principal, ser mais elevado do que o montante em causa do IVA pago em excesso e, por outro, a duração da imobilização da caução é superior ao prazo de reembolso do IVA pago em excesso previsto para os novos sujeitos passivos. Com efeito, nos termos do artigo 97.º, n.º 6, da Lei do IVA, a caução só pode ser liberada após um prazo de doze meses, desde que o sujeito passivo tenha pago ao Estado todos os impostos relativos a esse período de que é devedor.

33 Nestas condições, há que responder à primeira questão que o artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA e o princípio da proporcionalidade se opõem a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que, a fim de permitir os controlos necessários para evitar a evasão e a fraude fiscais, prorroga de 60 para 180 dias, a contar da data de apresentação da declaração do IVA pelo sujeito passivo, o prazo de que a Administração Fiscal nacional dispõe para reembolsar a uma categoria de sujeitos passivos o IVA pago em excesso, a menos que estes prestem uma caução de 250 000 PLN.

Quanto à segunda questão

34 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições previstas no artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da Lei do IVA se podem considerar «medidas especiais derrogatórias» destinadas a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.

35 A este propósito, é necessário lembrar que o artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA sujeita a possibilidade de um Estado-Membro introduzir tais medidas derrogatórias a um procedimento específico que prevê, em especial, o acordo do Conselho deliberando por unanimidade.

36 Ora, como salienta o advogado-geral no n.º 39 das suas conclusões e como afirma correctamente a Comissão, não resulta dos autos que as medidas em causa tenham sido autorizadas pelo Conselho, nos termos da referida disposição, enquanto medidas especiais derrogatórias da Sexta Directiva IVA.

37 Nestas condições, as disposições como as previstas no artigo 97.º, n.ºs 5 e 7, da Lei do IVA não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do referido artigo 27.º, n.º 1.

38 Logo, há que responder à segunda questão que disposições como as que estão em causa no processo principal não constituem «medidas especiais derrogatórias» destinadas a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.

Quanto às despesas

39 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

1) **O artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na redacção dada pela Directiva 2005/92/CE do Conselho, de 12 de Dezembro de 2005, e o princípio da proporcionalidade opõem-se a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que, a fim de permitir os controlos necessários para evitar a evasão e a fraude fiscais, prorroga de 60 para 180 dias, a contar da data de apresentação da declaração do imposto sobre o valor acrescentado pelo sujeito passivo, o prazo de que a Administração Fiscal nacional dispõe para reembolsar a uma categoria de sujeitos passivos o imposto sobre o valor acrescentado pago em excesso, a menos que estes prestem uma caução de 250 000 PLN.**

2) **Disposições como as que estão em causa no processo principal não constituem «medidas especiais derrogatórias» destinadas a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, na acepção do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, na redacção dada pela Directiva 2005/92.**

Assinaturas