Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

24 de fevereiro de 2022*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 167.º e 168.º — Direito a dedução — Recusa — Fraude fiscal — Administração das provas — Suspensão da apreciação de uma reclamação administrativa apresentada contra um aviso de liquidação que nega o direito à dedução, enquanto se aguarda o resultado de um processo penal — Autonomia processual dos Estados-Membros — Princípio da neutralidade fiscal — Direito a uma boa administração — Artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia»

No processo C-582/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Înalta Curte de Casație şi Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia), por Decisão de 23 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de novembro de 2020, no processo

SC Cridar Cons SRL

contra

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, I. Jarukaitis (relator), M. Ilešič, D. Gratsias e Z. Csehi, juízes,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da SC Cridar Cons SRL, por C. F. Costaş, S. I. Puț e A. Tomuța, avocați,

* Língua do processo: romeno.

— em representação do Governo romeno, por E. Gane, R. I. Hațieganu e A. Rotăreanu, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e A. Armenia, 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 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 do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SC Cridar Cons SRL (a seguir «Cridar») à *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administração Regional de Finanças Públicas de Cluj, Roménia*; a seguir «AJFP Cluj») *e à Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj-Napoca, Roménia; a seguir* «DGRFP Cluj-Napoca»), *quanto à decisão de suspender a apreciação de uma reclamação administrativa contra o aviso de liquidação que nega o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), até ao encerramento de um processo penal.*

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 167.º da Diretiva IVA prevê:

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

4 O artigo 168.º desta diretiva enuncia:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]»

Direito romeno

Código de Processo Tributário

5 A Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Lei n.º 207/2015, sobre o Código de Processo Tributário), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Código de Processo Tributário»), prevê, no seu artigo 118.º, n.º 3, que «[a] inspeção tributária é efetuada uma única vez para cada tipo de crédito fiscal e para cada período de tributação».

6 O artigo 128.º do Código de Processo Tributário, sob a epígrafe «Nova inspeção tributária», dispõe, no seu n.º 1:

«Em derrogação do artigo 118.º, n.º 3, o chefe da autoridade de inspeção tributária pode decidir controlar novamente certos tipos de obrigações fiscais relativas a um dado período de tributação na sequência do aparecimento de dados adicionais de que essa autoridade não tinha conhecimento à data da inspeção tributária e que têm incidência nos resultados desta última.»

7 Nos termos do artigo 131.º deste código, sob a epígrafe «Resultado da inspeção tributária»:

«1) O resultado da inspeção tributária é consignado por escrito, num relatório de inspeção tributária, que descreve as conclusões da autoridade de inspeção tributária do ponto de vista factual e jurídico, bem como as consequências fiscais dessas constatações.

[…]

4) O relatório de inspeção tributária constitui o fundamento da emissão:

a) do aviso de liquidação, devido a diferenças de aumento ou de diminuição das obrigações fiscais principais resultantes de diferenças na matéria coletável;

[…]»

8 O artigo 132.º do referido código, sob a epígrafe «Remissão para as autoridades encarregadas de procedimentos penais», enuncia, no seu n.º 1:

«A autoridade de inspeção tributária é obrigada a remeter aos órgãos judiciais competentes as constatações feitas durante a inspeção tributária que possam constituir elementos de uma infração, nas condições previstas pela lei penal.»

9 O artigo 268.º desse código, sob a epígrafe «Possibilidade de apresentar reclamação», prevê, no seu n.º 1:

«Nos termos do presente título, pode ser apresentada uma reclamação contra um título de crédito e contra qualquer outro ato administrativo tributário. Sendo a reclamação uma via de recurso gracioso, não priva a pessoa que se considera lesada por um ato administrativo tributário do direito a um recurso contencioso.»

10 O artigo 277.º do Código de Processo Tributário, sob a epígrafe «Suspensão da apreciação da reclamação por via administrativa», tem a seguinte redação:

«1) O órgão encarregado do tratamento da reclamação pode suspender a apreciação, por decisão fundamentada, quando:

a) o órgão que efetuou a inspeção remeteu o assunto para os órgãos competentes devido à existência de indícios da prática de uma infração atendendo aos meios de prova para a determinação do valor tributável, infração que, sendo comprovada, teria uma influência decisiva na solução a dar no âmbito do procedimento administrativo;

[…]

4) A decisão definitiva do tribunal penal que decide a ação cível é oponível aos órgãos encarregados do tratamento das reclamações no que respeita aos montantes em relação aos quais o Estado se constituiu parte civil.»

11 Nos termos do artigo 278.º deste código, sob a epígrafe «Suspensão da execução do ato administrativo tributário»:

«1) A apresentação de uma reclamação administrativa não implica a suspensão da execução do ato administrativo tributário.

2) As disposições do presente artigo não prejudicam o direito de o reclamante solicitar a suspensão da execução do ato administrativo tributário nos termos da [Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Lei n.º 554/2004 sobre o Contencioso Administrativo)] […]

[…]»

12 O artigo 281.º do referido código, sob a epígrafe «Comunicação da decisão e via de recurso», prevê, no seu n.º 2:

«O reclamante ou os intervenientes no procedimento de reclamação podem impugnar as decisões sobre reclamações, bem como os atos administrativos tributários a que essas decisões se referem perante o tribunal administrativo competente […]»

13 O artigo 350.º do mesmo código, sob a epígrafe «Colaboração com as autoridades responsáveis pelos procedimentos penais», dispõe, nos seus n.os 2 e 3:

«2) Em casos devidamente justificados, a [Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) (Agência Nacional da Administração Tributária, Roménia)] pode ser encarregada de proceder a inspeções tributárias, em conformidade com os objetivos fixados, após a instauração de procedimentos penais e mediante parecer do procurador.

3) O resultado das inspeções previstas nos n.os 1 e 2 é consignado em atas, que constituem meios de prova. As atas não constituem um título de crédito fiscal na aceção do presente código.»

14 Pelo Acórdão n.º 72, de 29 de janeiro de 2019, a Curtea Constituțională (Tribunal Constitucional, Roménia) declarou a inconstitucionalidade da expressão «que constituem meios de prova» que figura nesse artigo 350.º, n.º 3.

Lei do Contencioso Administrativo

15 A Lei n.º 554/2004 sobre o Contencioso Administrativo, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do Contencioso Administrativo»), contém um artigo 2.º, n.º 1, que enuncia as seguintes definições:

«Para efeitos da presente lei, entende-se por:

[…]

ș) "dano iminente": o prejuízo material futuro e previsível ou, se for caso disso, a perturbação previsível grave do funcionamento de uma autoridade pública ou de um serviço público;

t) "casos devidamente justificados": as circunstâncias de facto e de direito suscetíveis de criar sérias dúvidas quanto à legalidade do ato administrativo;

[…].»

16 O artigo 14.º da Lei do Contencioso Administrativo, sob a epígrafe «Suspensão da execução do ato», dispõe, no seu n.º 1:

«Em casos devidamente justificados e para prevenir danos iminentes, após ter impugnado o ato […] perante a autoridade pública que o adotou ou a autoridade hierárquica superior, a pessoa lesada pode pedir ao tribunal competente que ordene a suspensão da execução do ato administrativo unilateral até que o juiz decida quanto ao mérito. Se a pessoa lesada não interpuser recurso de anulação do ato no prazo de 60 dias, a suspensão da execução cessa automaticamente e sem qualquer formalidade.»

17 O artigo 15.º desta lei, sob a epígrafe «Pedido de suspensão com o recurso principal», prevê:

«1) O requerente poderá solicitar a suspensão da execução do ato administrativo unilateral, pelos motivos previstos no artigo 14.º, e mediante petição dirigida ao tribunal competente para a anulação total ou parcial do ato impugnado. Neste caso, o tribunal pode ordenar a suspensão da execução do ato administrativo impugnado até que o processo seja julgado de modo definitivo e irrevogável. O pedido de suspensão da execução pode ser apresentado ao mesmo tempo que o recurso principal ou num recurso distinto, até que seja proferida decisão quanto ao mérito do recurso.

[…]

4) Se for dado provimento ao recurso quanto ao mérito, a medida de suspensão da execução, ordenada em conformidade com o artigo 14.º, é automaticamente prorrogada até que o processo seja julgado de modo definitivo e irrevogável, mesmo que o requerente não tenha pedido a suspensão da execução do ato administrativo nos termos do n.º 1.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

18 A Cridar, sociedade que opera no domínio da construção de estradas e de autoestradas, foi objeto de uma inspeção tributária relativa ao IVA correspondente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 30 de abril de 2014. Nesse processo, a Administrația Județeană a

Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Administração Distrital das Finanças Públicas de Bistrița-Năsăud, Roménia) concedeu-lhe um direito à dedução do IVA para as operações inscritas na sua contabilidade.

19 No início de 2015, a Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Cluj (Procuradoria junto do Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia) (a seguir «Procuradoria») instruiu o processo penal n.º 363/P/2015, no qual foram formuladas acusações de fraude fiscal relativamente a várias pessoas, entre as quais o gerente da Cridar. Em data não especificada, em 2016, a Procuradoria pediu à DGRFP Cluj-Napoca que procedesse a uma nova inspeção tributária da Cridar, com o fundamento de que havia provas de que, durante o período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, esta sociedade tinha efetuado aquisições fictícias junto de várias outras sociedades. A DGRFP Cluj-Napoca encarregou a AJFP Cluj de proceder a esta nova inspeção. Ela decorreu de 4 a 17 de outubro de 2016 e incidiu apenas sobre o período objeto da inspeção tributária referida no número anterior.

20 No seu relatório de inspeção tributária de 3 de novembro de 2016 e no seu aviso de liquidação do mesmo dia, a AJFP Cluj, contrariamente à posição adotada em 2014, recusou reconhecer à Cridar o direito à dedução do IVA para todas as operações de aquisição efetuadas por esta sociedade junto de cinco sociedades mencionadas pela Procuradoria (a seguir «aquisições em causa») e impôs à Cridar obrigações fiscais adicionais no montante de 2 103 272 lei romenos (RON) (cerca de 425 000 euros), a título de IVA e do imposto sobre as sociedades. Em conformidade com o artigo 128.º do Código de Processo Tributário, a AJFP Cluj revogou igualmente a liquidação do ano de 2014 e alterou o conjunto dos resultados da inspeção tributária anterior em matéria de IVA. Este novo aviso de liquidação assentava numa série de irregularidades constatadas a montante, no âmbito de cinco fornecedores da Cridar ou dos fornecedores destes, perante as quais a AJFP Cluj concluiu que existia uma suspeita razoável de que tinha sido criada uma situação artificial para que a Cridar aumentasse ficticiamente as suas despesas e deduzisse os montantes de IVA correspondentes, sem que existissem operações económicas reais.

21 Após a emissão destes atos, as autoridades tributárias submeteram à Procuradoria o processo de instrução respeitante a esses factos constitutivos de fraude fiscal relativa às operações controladas. Além disso, já tinham sido instaurados procedimentos penais sobre esses factos e foram objeto do processo de instrução n.º 363/P/2015.

22 Em 11 de novembro de 2016, a Cridar apresentou à DGRFP Cluj-Napoca uma reclamação contra o aviso de liquidação de 3 de novembro de 2016 e, com base no artigo 14.º da Lei do Contencioso Administrativo, apresentou um pedido de suspensão da execução desse aviso, que foi deferido pela Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia), por sentença proferida em 2016, que ordenou a suspensão da execução do aviso de liquidação até que o juiz decidisse quanto ao mérito. Esta sentença tornou-se definitiva.

23 Por Decisão de 16 de março de 2017 sobre a reclamação referida no número anterior, a DGRFP Cluj-Napoca rejeitou as objeções de ordem processual que tinham sido apresentadas pela Cridar, mas ordenou a suspensão da apreciação do mérito da reclamação fiscal nos termos do artigo 277.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário, salientando que o órgão responsável pelo tratamento da reclamação não se pode pronunciar sobre o mérito da causa antes de uma decisão pôr termo à vertente penal e não confirmar ou infirmar as suspeitas dos órgãos de inspeção relativamente à realidade das aquisições em causa.

24 Por recurso interposto em 29 de junho de 2017, a Cridar pediu à Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj), a título principal, a anulação desta Decisão de 16 de março de 2017 por motivos processuais e, a título subsidiário, que anulasse a referida decisão e condenasse a DGRFP Cluj-Napoca a pronunciar-se sobre o mérito da sua reclamação. Além disso, a Cridar pediu a suspensão da execução do aviso de liquidação até que o processo fosse definitivamente julgado em sede penal, em aplicação do artigo 15.º da Lei do Contencioso Administrativo.

25 Por Sentença de 29 de setembro de 2017, esse órgão jurisdicional negou provimento ao recurso. Considerou, nomeadamente, que a DGRFP Cluj-Napoca dispõe de um direito de apreciação da oportunidade de suspender a apreciação da reclamação fiscal, a fim de evitar que sejam proferidas decisões contraditórias sobre a mesma situação jurídica. Daí deduziu que era legal a decisão de essa autoridade suspender a apreciação da reclamação fiscal até que fosse determinado, em sede penal, se as aquisições em causa são reais. O referido órgão jurisdicional indeferiu igualmente o pedido de suspensão da execução do aviso de liquidação até que fosse proferida decisão definitiva em processo penal, uma vez que os fundamentos de ilegalidade invocados não criavam uma aparência de ilegalidade do ato e a iminência do dano não tinha sido demonstrada. A este respeito, salientou que a decisão, referida no n.º 22 do presente acórdão, que deferiu o pedido de suspensão da execução apresentado com fundamento no artigo 14.º da Lei do Contencioso Administrativo não tem força de caso julgado para efeitos de decidir um pedido semelhante baseado no artigo 15.º da mesma lei, devido à diferença relativa aos efeitos no tempo dos dois processos em causa.

26 Em 11 de outubro de 2017, a Cridar interpôs recurso de cassação dessa sentença na Înalta Curte de Casație şi Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia), o órgão jurisdicional de reenvio. No âmbito desse recurso, esta sociedade sustenta, nomeadamente, que, na Decisão de 16 de março de 2017 sobre a sua reclamação fiscal, a DGRFP Cluj-Napoca salientou, contrariamente ao que tinha sido constatado no âmbito da segunda inspeção tributária, que apenas tinham sido encontrados indícios de que as aquisições em causa podiam ser fictícias e que a questão do caráter fictício ou não destas só seria decidida no momento da decisão definitiva do processo penal. Alega que, devido a estas interpretações contraditórias relativas às provas administradas, ao seu valor jurídico e à autoridade que pode determinar o caráter fictício ou real das operações, o contribuinte está cativo e não tem nenhuma possibilidade de exercer o seu direito à dedução. Assim, a legislação nacional parece ter estabelecido um requisito adicional para o reconhecimento do direito à dedução do IVA, a saber, a confirmação, em sede penal, da realidade das operações em causa, que não resulta das disposições do direito da União aplicáveis nem da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

27 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que, uma vez que o litígio que lhe foi submetido não tem por objeto a legalidade material do aviso de liquidação de 3 de novembro de 2016, não pode determinar se os elementos nele mencionados são suficientes, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, para fundamentar a recusa do direito à dedução do IVA.

28 Este órgão jurisdicional observa, além disso, que a Cridar não pode, por enquanto, obter uma solução judicial quanto ao mérito da sua reclamação, dado que, em conformidade com a jurisprudência nacional, a impugnação judicial de um aviso de liquidação só é possível, à luz do artigo 281.º do Código de Processo Tributário, se a decisão sobre o mérito da reclamação for impugnada ao mesmo tempo que esse aviso. Ora, no caso em apreço, a autoridade tributária que emitiu a Decisão de 16 de março de 2017 apenas suspendeu a apreciação. O referido órgão jurisdicional acrescenta que, segundo o artigo 278.º, n.º 1, deste código, a apresentação de uma reclamação administrativa não implica a suspensão da execução do ato administrativo tributário,

nem mesmo durante o período em que se suspende a apreciação da reclamação de que esse ato é objeto. Por outro lado, constata que um aviso de liquidação tem sempre por efeito transferir a carga fiscal para o sujeito passivo.

29 Tendo em conta estes elementos, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se é suscetível de violar o princípio da neutralidade fiscal consagrado na Diretiva IVA o facto de, num primeiro momento, a autoridade tributária emitir um aviso de liquidação que produz efeitos imediatos, recusando o direito à dedução do IVA apesar de não dispor, nesse momento, de todos os elementos objetivos relativos à implicação do sujeito passivo numa fraude ao IVA e de, num segundo momento, suspender a apreciação da reclamação apresentada contra esse aviso até ao esclarecimento dos factos no contexto da instrução de um processo penal para determinar a implicação do sujeito passivo na referida fraude. Pergunta igualmente se essa maneira de proceder é compatível com o direito a um processo equitativo garantido pelo artigo 47.º da Carta, uma vez que o aviso de liquidação conserva o seu caráter executório durante a suspensão da apreciação da reclamação de que é objeto, sem que o sujeito passivo tenha a possibilidade de impugnar o referido aviso perante um juiz, estando essa possibilidade subordinada à adoção de uma decisão sobre o mérito da reclamação. Considera que a análise pode diferir consoante o sujeito passivo beneficie ou não de uma suspensão da execução dos atos impugnados nas condições previstas nos artigos 14.º e 15.º da Lei do Contencioso Administrativo, suscetível de excluir provisoriamente os efeitos da recusa do direito à dedução do IVA.

30 Nestas condições, a Înalta Curte de Casație şi Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem a [Diretiva IVA] e o artigo 47.º da [Carta] ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que permite à autoridade tributária, depois de emitir [um aviso] de liquidação que não reconhece o direito à dedução do IVA pago a montante, suspender a apreciação da reclamação administrativa [apresentada contra esse aviso] enquanto aguarda o resultado de um processo penal que pode fornecer elementos objetivos adicionais relativos ao envolvimento do sujeito passivo na fraude fiscal?

2) Pode a resposta do [Tribunal de Justiça] à questão anterior ser diferente no caso de, durante a suspensão da apreciação da reclamação administrativa, o sujeito passivo poder beneficiar de medidas provisórias destinadas a suspender os efeitos da recusa do direito à dedução do IVA?»

Quanto às questões prejudiciais

31 Com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA e o artigo 47.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que autoriza as autoridades tributárias nacionais a suspender a apreciação de uma reclamação administrativa contra um aviso de liquidação que recusa a um sujeito passivo o benefício do direito à dedução do IVA pago a montante devido à implicação desse sujeito passivo numa fraude fiscal, até ao encerramento de um processo penal suscetível de fornecer elementos objetivos adicionais relativos a essa implicação, e se a este respeito é pertinente o facto de que, durante essa suspensão, o sujeito passivo possa obter uma suspensão da execução desse aviso.

32 A este respeito, importa recordar, em primeiro lugar, que o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos ou os serviços recebidos a montante e utilizados para os fins das suas operações tributadas constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União. Como o Tribunal de Justiça já declarou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado quando as exigências ou condições materiais e formais a que este direito está subordinado forem cumpridas pelos sujeitos passivos que o pretendam exercer (Acórdãos de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 33 e jurisprudência referida, e de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 31).

33 Dito isto, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva IVA, e o Tribunal de Justiça declarou repetidas vezes que os particulares não podem invocar de maneira fraudulenta ou abusiva as normas do direito da União. Assim, cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o benefício do direito à dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulenta ou abusivamente (Acórdãos de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 34 e jurisprudência referida, e de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 45).

34 É o que acontece quando uma fraude ao IVA é cometida pelo próprio sujeito passivo, mas também quando o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de tal fraude. Assim, o direito à dedução só pode ser recusado a um sujeito passivo se, à luz de elementos objetivos, se demonstrar que este sujeito passivo, ao qual foram fornecidos os bens ou prestados os serviços que estão na base do direito à dedução, cometeu ele próprio a fraude ou sabia ou deveria saber que, ao adquirir estes bens ou estes serviços, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante na cadeia dessas entregas ou dessas prestações (v., neste sentido, Acórdãos de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 35 e jurisprudência referida, e de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 46).

35 Uma vez que a recusa do direito à dedução é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui esse direito, incumbe às autoridades tributárias fazer prova bastante dos elementos objetivos que permitam concluir que o próprio sujeito passivo cometeu uma fraude ao IVA ou sabia ou devia saber que a operação invocada para fundamentar o direito à dedução fazia parte dessa fraude (Acórdãos de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 36 e jurisprudência referida, e de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 50).

36 Como o direito da União não prevê regras relativas às modalidades de administração de provas em matéria de fraude ao IVA, esses elementos objetivos devem ser estabelecidos pela administração tributária em conformidade com as regras previstas pelo direito nacional. No entanto, essas regras não devem pôr em causa a eficácia do direito da União e devem respeitar os direitos garantidos por esse direito, especialmente pela Carta [v., neste sentido, Acórdãos de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 37 e jurisprudência referida, e de 4 de junho de 2020, C. F. (Inspeção fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, n.º 45].

37 Assim, e nestas condições, o Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), declarou, no n.º 68 deste, que o direito da União não se opõe a que a administração tributária possa, no âmbito de um procedimento administrativo, com vista a verificar a existência de uma prática abusiva em matéria de IVA, utilizar provas obtidas no âmbito de um processo penal nacional paralelo ainda não concluído relativo ao sujeito passivo, sob reserva do respeito dos direitos garantidos pelo direito da União, especialmente pela Carta. Do mesmo modo, declarou, no n.º 38 do Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), em substância, que, com esta mesma ressalva, a administração tributária nacional, para constatar a existência de uma fraude ao IVA, deve poder basear-se em provas obtidas no âmbito de processos penais não concluídos que não digam respeito ao sujeito passivo ou recolhidas em processos administrativos conexos nos quais o sujeito passivo não era parte.

38 Por conseguinte, o direito da União não se opõe, em princípio e sob reserva do respeito dos direitos garantidos por este direito, especialmente pela Carta, a que as autoridades tributárias possam, no âmbito da apreciação de uma reclamação administrativa dirigida contra um aviso de liquidação pelo qual é negado o direito à dedução do IVA, suspender a apreciação dessa reclamação com vista a obter elementos objetivos adicionais que demonstrem a implicação do sujeito passivo na fraude fiscal em que se baseia essa recusa do direito à dedução. Com efeito, uma vez que, com esta reserva, o direito da União não se opõe a que a administração tributária utilize provas obtidas no âmbito de um processo penal para constatar, no âmbito de um procedimento administrativo, a existência de uma fraude ou de uma prática abusiva em matéria de IVA, também não se pode, em princípio e com essa mesma reserva, opor a que esse procedimento administrativo seja suspenso, incluindo na fase do exame da reclamação contra o aviso de liquidação que recusa o direito à dedução do IVA, nomeadamente para evitar que sejam adotadas decisões contraditórias suscetíveis de prejudicar a segurança jurídica ou, como no processo principal, para permitir a eventual recolha de provas suplementares que poderiam a seguir ser utilizadas para os fins do exame dessa reclamação.

39 No entanto, uma vez que, nessa situação, já foi emitido um aviso de liquidação que recusa ao sujeito passivo o direito à dedução do IVA, e tendo em conta o facto de que esse direito constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, importa recordar que os princípios que regem a aplicação, pelos Estados-Membros, do regime comum do IVA, especialmente os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica, se opõem a que, perante meras suspeitas não fundamentadas da administração tributária nacional quanto à realização efetiva das operações económicas que deram origem à emissão de uma fatura fiscal, seja negado ao sujeito passivo destinatário dessa fatura o direito à dedução do IVA se este não puder apresentar, além dessa fatura, outras provas da realidade das operações económicas realizadas [v., neste sentido, Acórdãos de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 50, e de 4 de junho de 2020, C. F. (Inspeção fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, n.ºs 44 e 49]. O benefício do direito à dedução também não pode ser recusado com fundamento em suposições (v., neste sentido, Acórdão de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 52 e jurisprudência referida).

40 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio indica expressamente, na sua primeira questão, que foi ordenada a suspensão da apreciação em causa no processo principal, porque o processo penal pendente cuja conclusão foi ordenada a referida suspensão pode fornecer elementos objetivos «adicionais» relativos à implicação do sujeito passivo na fraude fiscal em que se baseia a recusa do direito à dedução, constante do referido aviso de liquidação.

41 Ora, dado que as questões submetidas se baseiam nesta premissa factual que, não obstante, deve ser verificada pelo órgão jurisdicional de reenvio e que o Tribunal de Justiça não pode pôr em dúvida tendo em conta a clara separação de funções entre este e os órgãos jurisdicionais nacionais no quadro do procedimento previsto no artigo 267.º TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 19, e de 9 de setembro de 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, n.º 13 e jurisprudência referida), importa, para dar uma resposta completa ao órgão jurisdicional de reenvio, continuar a análise partindo desta premissa.

42 Nestas circunstâncias, considerando que estão em causa no processo principal não só as modalidades de administração das provas pelas autoridades tributárias nacionais mas também uma decisão de suspender a apreciação de uma reclamação administrativa, importa, em segundo lugar, tendo em conta a autonomia de que dispõem os Estados-Membros quanto à organização dos seus procedimentos administrativos, recordar que, na falta de regulamentação da União na matéria, as modalidades processuais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que o direito da União confere aos contribuintes dependem do ordenamento jurídico de cada Estado-Membro, desde que não sejam menos favoráveis do que as que regem situações internas semelhantes (princípio da equivalência) e não tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo sistema jurídico da União (princípio da eficácia) (v., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.ºs 28 e 29, e jurisprudência referida).

43 No caso em apreço, no que respeita ao princípio da equivalência, nada nos autos submetidos ao Tribunal de Justiça revela que o artigo 277.º, n.º 1, alínea a), do Código de Processo Tributário, em virtude do qual foi ordenada a suspensão em causa no processo principal, seja específico para as inspeções respeitantes ao cumprimento das obrigações em matéria de IVA, pelo que, sem prejuízo das verificações que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, pode ser excluída uma violação deste princípio (v., por analogia, Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 30).

44 Quanto ao princípio da efetividade, também nada indica que a suspensão da apreciação de uma reclamação administrativa dirigida contra um aviso de liquidação que recusa o direito à dedução do IVA tornaria, por si só, impossível ou excessivamente difícil, administrativamente, o exercício pelos particulares dos direitos que para eles decorrem da ordem jurídica da União.

45 Importa, contudo, em terceiro lugar, atendendo às considerações expostas no n.º 38 do presente acórdão, recordar, por um lado, que as exigências decorrentes do direito a uma boa administração, que reflete um princípio geral do direito da União e, particularmente, o direito de toda a pessoa a que os seus assuntos sejam tratados imparcialmente e dentro de um prazo razoável, são aplicáveis no quadro de um procedimento de inspeção tributária mediante o qual um Estado-Membro aplica o direito da União (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de maio de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, n.ºs 43 e 44, e jurisprudência referida, e de 21 de outubro de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, n.º 48).

46 Ora, uma vez que um litígio como o que está em causa no processo principal diz respeito, *in fine*, ao exercício, pela administração tributária, dos seus poderes de controlo para dar cumprimento à obrigação de os Estados-Membros, que decorre da aplicação do direito da União, tomarem todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e para lutar contra a fraude, o procedimento de exame da reclamação administrativa dirigida contra um aviso de liquidação que recusa um direito à dedução do IVA

constitui uma aplicação, pelo Estado-Membro em causa, do direito da União, pelo que esse processo deve ser conduzido respeitando o direito a uma boa administração (v., por analogia, Acórdão de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 27 e jurisprudência referida).

47 Por conseguinte, é igualmente necessário, para que o direito da União não se oponha à suspensão da apreciação de uma reclamação administrativa, como a que está em causa no processo principal, que essa suspensão não viole o direito a uma boa administração e, especialmente, que não tenha por efeito atrasar o resultado desse procedimento de reclamação administrativa além de um prazo razoável.

48 Por outro lado, há que constatar que os direitos fundamentais garantidos pela Carta são igualmente aplicáveis a um litígio como o que está em causa no processo principal, uma vez que a suspensão da apreciação impugnada no órgão jurisdicional de reenvio se inscreve no âmbito de um procedimento administrativo que recusa a um sujeito passivo o direito à dedução do IVA pago a montante, devido à sua implicação numa fraude fiscal, em violação dos princípios que regem o sistema comum do IVA estabelecido pelo legislador da União e que constitui, por conseguinte, uma aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta (v., por analogia, Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 59 e jurisprudência referida).

49 A este respeito, importa salientar que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga sobre a interpretação do artigo 47.º da Carta, segundo o qual qualquer pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal nos termos previstos neste artigo, pelo facto de, enquanto durar essa suspensão, a Cridar estar impossibilitada de interpor um recurso judicial contra o aviso de liquidação que lhe recusa o direito à dedução do IVA, uma vez que o direito nacional aplicável condiciona a possibilidade de interpor tal recurso à adoção de uma decisão sobre o mérito da reclamação.

50 Ora, é certo que o Tribunal de Justiça já declarou que o princípio da proteção jurisdicional efetiva que figura nesta disposição é constituído por diversos elementos, que incluem, nomeadamente, o direito de acesso aos tribunais (Acórdão de 30 de junho de 2016, Toma e Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, n.º 42 e jurisprudência referida). Todavia, resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito de acesso a um tribunal não é um direito absoluto e que, assim, pode comportar restrições proporcionadas que prosseguem um objetivo legítimo e não violam esse direito na sua própria essência (Acórdão de 30 de junho de 2016, Toma e Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, C-205/15, EU:C:2016:499, n.º 44 e jurisprudência referida).

51 No caso em apreço, basta salientar que, embora, enquanto durar essa suspensão, a Cridar esteja efetivamente privada da possibilidade de interpor um recurso jurisdicional contra um aviso de liquidação que lhe recusa um direito à dedução do IVA, resulta, no entanto, das considerações expostas no n.º 38 do presente acórdão que essa suspensão prossegue um objetivo legítimo, e das considerações expostas nos n.os 45 a 47 do presente acórdão que a Cridar não pode ser privada dessa possibilidade além de um prazo razoável. Além disso, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que não é contestado no processo principal que esta sociedade poderá interpor um recurso jurisdicional contra a decisão sobre o mérito da sua reclamação. Nestas condições, não se pode considerar que essa suspensão da apreciação de uma reclamação administrativa entrave de maneira desproporcionada, para um sujeito passivo como a Cridar, o direito de acesso aos tribunais, tal como é garantido pelo artigo 47.º da Carta.

52 Acresce que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a efetividade da fiscalização jurisdicional garantida pelo artigo 47.º da Carta exige que o interessado possa conhecer os motivos nos quais se baseia a decisão tomada a seu respeito, quer através da leitura da própria decisão, quer através de uma comunicação destes motivos feita a seu pedido, sem prejuízo de o poder do juiz competente exigir da autoridade em causa que os comunique, para lhe permitir defender os seus direitos nas melhores condições possíveis e decidir com pleno conhecimento de causa se é útil recorrer ao juiz competente, bem como para dar a este último condições para exercer plenamente a fiscalização da legalidade da decisão nacional em causa (v., neste sentido, Acórdão de 24 de novembro de 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 e C-226/19, EU:C:2020:951, n.º 43 e jurisprudência referida).

53 Por conseguinte, é igualmente necessário, para que a suspensão da apreciação de uma reclamação administrativa dirigida contra um aviso de liquidação que recusa um direito à dedução do IVA seja ordenada no respeito do artigo 47.º da Carta, que a decisão que ordena essa suspensão seja jurídica e factualmente fundamentada, a fim não só de permitir ao sujeito passivo conhecer os motivos pelos quais se considera que a referida suspensão é necessária para poder decidir adequadamente sobre a sua reclamação e defender os seus direitos nas melhores condições possíveis, mas também para que o juiz que conhece do recurso contra a decisão de suspender a apreciação possa exercer plenamente a fiscalização da legalidade desta.

54 De resto, a obrigação de a administração fundamentar as suas decisões quando aplica o direito da União resulta logo do direito a uma boa administração (v., neste sentido, Acórdão de 24 de novembro de 2020, Minister van Buitenlandse Zaken, C-225/19 e C-226/19, EU:C:2020:951, n.º 34 e jurisprudência referida).

55 Em quarto lugar, uma vez que não se pode excluir que, em última análise, o direito à dedução tenha sido negado ao sujeito passivo em violação do direito da União, cabe ainda recordar que o direito de obter o reembolso de impostos cobrados num Estado-Membro em violação das regras do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições do direito da União, tal como interpretadas pelo Tribunal de Justiça. Os Estados-Membros são, assim, em princípio, obrigados a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União. O pedido de reembolso do IVA pago indevidamente enquadra-se no direito à repetição do indevido, que, segundo jurisprudência constante, visa remediar as consequências da incompatibilidade do imposto com o direito da União, neutralizando o encargo económico que onerou indevidamente o operador que acabou por o suportar efetivamente (Acórdãos de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, n.ºs 29 e 30, e jurisprudência referida, e de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 24).

56 Neste contexto, há que salientar que o regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, n.º 19, e de 11 de novembro de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, n.º 30 e jurisprudência referida).

57 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já precisou que, embora os Estados-Membros disponham certamente de liberdade no estabelecimento das modalidades de reembolso do excedente do IVA, estas modalidades não podem violar o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre

o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto. Particularmente, estas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante desse excedente do IVA, o que implica que o reembolso seja efetuado, num prazo razoável, através de um pagamento em dinheiro ou de maneira equivalente, e que, em todo o caso, o modo de reembolso adotado não deve fazer correr nenhum risco financeiro ao sujeito passivo (Acórdãos de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 20 e jurisprudência referida, e de 12 de maio de 2021, technoRent International e o., C-844/19, EU:C:2021:378, n.ºs 37 e 38).

58 Quando o reembolso ao sujeito passivo do IVA pago em excesso ocorre fora de um prazo razoável, o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA exige que as perdas financeiras assim geradas, em prejuízo do sujeito passivo, devido à indisponibilidade das quantias de dinheiro em causa, sejam compensadas pelo pagamento de juros de mora (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 22 e jurisprudência referida, e de 12 de maio de 2021, technoRent International e o., C-844/19, EU:C:2021:378, n.º 40 e jurisprudência referida).

59 Estas considerações são igualmente aplicáveis, por analogia, numa situação como a que está em causa no processo principal, uma vez que a recusa ilegítima do direito à dedução do IVA pago a montante, estabelecida por um aviso de liquidação imediatamente executório, tem igualmente por efeito imobilizar, em detrimento do sujeito passivo, o montante pecuniário correspondente ao montante de IVA cuja dedução foi recusada, hipoteticamente em violação do direito da União.

60 Daqui resulta que é igualmente necessário, para que a suspensão da apreciação de uma reclamação administrativa contra um aviso de liquidação que recusa o direito à dedução do IVA, como a que está em causa no processo principal, seja ordenada com observância do direito da União, que a regulamentação nacional aplicável preveja, se se verificar, finalmente, que essa recusa violou o direito da União, que o sujeito passivo possa obter o reembolso do montante em dinheiro em causa num prazo razoável e, sendo caso disso, de juros de mora.

61 Em quinto e último lugar, há que salientar que, contanto que as condições decorrentes das considerações anteriores sejam respeitadas, não se exige que, durante o período da suspensão da apreciação da sua reclamação, o sujeito passivo beneficie em todos os casos da suspensão da execução do aviso de liquidação que é objeto dessa reclamação. Basta que a regulamentação nacional aplicável preveja a possibilidade de conceder essa suspensão, como medida provisória, em caso de dúvida séria sobre a legalidade do aviso de liquidação, quando a concessão dessa suspensão de execução é necessária para evitar um prejuízo grave e irreparável dos interesses do sujeito passivo.

62 Tendo em conta todas as considerações que precedem, há que responder às questões submetidas que a Diretiva IVA e o artigo 47.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que autoriza as autoridades tributárias nacionais a suspender a apreciação de uma reclamação administrativa contra um aviso de liquidação que recusa a um sujeito passivo o benefício do direito à dedução do IVA pago a montante devido à implicação desse sujeito passivo numa fraude fiscal, com vista a obter elementos objetivos suplementares relativos a essa implicação, desde que, em primeiro lugar, essa suspensão não tenha por efeito atrasar o resultado do processo de reclamação administrativa além de um período razoável, em segundo lugar, que a decisão que ordena a suspensão seja jurídica e factualmente fundamentada e possa ser objeto de fiscalização jurisdicional e, em terceiro lugar, se se verificar que o direito à dedução foi negado em violação do direito da União, o sujeito passivo possa obter

o reembolso do montante correspondente dentro de um prazo razoável e, se for caso disso, juros de mora sobre tal montante. Nessas condições, não se exige que, durante o período de suspensão da apreciação, o referido sujeito passivo beneficie de uma suspensão da execução desse aviso, salvo se, em caso de sérias dúvidas quanto à legalidade do referido aviso, for necessário conceder uma suspensão da sua execução a fim de evitar um prejuízo grave e irreparável para os interesses do sujeito passivo.

Quanto às despesas

63 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 (Quinta Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que autoriza as autoridades tributárias nacionais a suspender a apreciação de uma reclamação administrativa contra um aviso de liquidação que recusa a um sujeito passivo o benefício do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante devido à implicação desse sujeito passivo numa fraude fiscal, com vista a obter elementos objetivos suplementares relativos a essa implicação, desde que, em primeiro lugar, essa suspensão não tenha por efeito atrasar o resultado do processo de reclamação administrativa além de um período razoável, em segundo lugar, que a decisão que ordena a suspensão seja jurídica e factualmente fundamentada e possa ser objeto de fiscalização jurisdicional e, em terceiro lugar, se se verificar que o direito à dedução foi negado em violação do direito da União, o sujeito passivo possa obter o reembolso do montante correspondente dentro de um prazo razoável e, se for caso disso, juros de mora sobre tal montante. Nessas condições, não se exige que, durante o período de suspensão da apreciação, o referido sujeito passivo beneficie de uma suspensão da execução desse aviso, salvo se, em caso de sérias dúvidas quanto à legalidade do referido aviso, for necessário conceder uma suspensão da sua execução a fim de evitar um prejuízo grave e irreparável para os interesses do sujeito passivo.

Assinaturas