



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

9 de setembro de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Oitava Diretiva 79/1072/CEE — Artigos 3.º, 6.º e 7.º — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sujeitos passivos não estabelecidos no território do país — Recusa de reembolso do IVA pago — Documentos que justificam o direito ao reembolso — Não apresentação dos documentos justificativos nos prazos estabelecidos»

No processo C-294/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha), por Decisão de 5 de março de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de julho de 2020, no processo

GE Auto Service Leasing GmbH

contra

Tribunal Económico-Administrativo Central,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, E. Juhász (relator) e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: E. Tanchev,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da GE Auto Service Leasing GmbH, por A. Azpeitia Gamazo, e A. Albarrán Jiménez, abogados,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García e M.J. Ruiz Sánchez, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: espanhol.

- em representação do Governo checo, por M. Smolek, O. Serdula e J. Vláčil, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo estónio, por N. Grünberg, na qualidade de agente,
- em representação do Governo helénico, por M. Tassopoulou, S. Trekli e G. Avdikos, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitė, 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 Oitava Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO 1979, L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116; a seguir «Oitava Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a GE Auto Service Leasing GmbH (a seguir «Auto Service») ao Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha), a respeito da recusa de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) faturado pela referida sociedade.

Quadro jurídico

Direito da União

Sexta Diretiva IVA

- 3 O artigo 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2006/18/CE do Conselho, de 14 de fevereiro de 2006 (JO 2006, L 51, p. 12) (a seguir «Sexta Diretiva IVA»), dispõe:

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

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;
- b) O imposto [sobre] o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;
- c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

- a) Das operações relativas às atividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efetuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;
- b) Das operações isentas nos termos do n.º 1, alínea i), do artigo 14.º, do artigo 15.º, e do n.º 1, B), C) e D), e do n.º 2 do artigo 16.º;
- c) Das operações isentas nos termos do disposto em B), a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam diretamente conexas com bens que se destinam a ser exportados para um país fora da Comunidade.

[...]»

4 Nos termos do artigo 28.º-F da referida diretiva:

«[...]

4. O reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no n.º 3 é efetuado:

- a favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, mas que estejam estabelecidos num outro Estado-Membro, de acordo com as regras de aplicação determinadas pela [Oitava] Diretiva [IVA],

[...]»

Oitava Diretiva IVA

5 O artigo 2.º da Oitava Diretiva IVA prevê:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efetuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido

sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da [Sexta Diretiva IVA] ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1.º»

6 O artigo 3.º desta diretiva enuncia:

«Para beneficiar do reembolso, o sujeito passivo referido no artigo 2.º que não tenha efetuado qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país deve:

- a) Apresentar no serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9.º um requerimento em conformidade com o modelo constante do anexo A, ao qual serão apensos os originais das faturas ou dos documentos de importação. Os Estados-Membros porão à disposição dos requerentes uma nota explicativa que deve incluir sempre os elementos informativos mínimos referidos no anexo C;
- b) Justificar, mediante um certificado emitido pela administração do Estado onde se encontra estabelecido, a sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado. Todavia, quando o serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9.º se encontrar já em posse da referida justificação, o sujeito passivo não será obrigado a apresentar uma nova justificação durante o período de um ano a contar da data da emissão do primeiro certificado pela administração do Estado onde se encontra estabelecido. Os Estados-Membros não emitirão certificados relativamente aos sujeitos passivos que beneficiem de isenção do imposto por força do n.º 2 do artigo 24.º da [Sexta Diretiva IVA];
- c) Certificar, mediante declaração por escrito, que não efetuou qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º
- d) Comprometer-se a restituir toda e qualquer quantia recebida indevidamente.»

7 O artigo 4.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Para beneficiar do reembolso, o sujeito passivo referido no artigo 2.º que não tenha efetuado no território do país qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país, diferente das prestações de serviços referidas nas alíneas a) e b) do artigo 1.º, deve:

- a) Cumprir as obrigações referidas nas alíneas a), b) e d) do artigo 3.º;

[...]»

8 O artigo 6.º da mesma diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros não podem impor aos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º, para além das obrigações previstas nos artigos 3.º e 4.º, qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso.»

9 Nos termos do artigo 7.º da Oitava Diretiva IVA:

«1. O pedido de reembolso previsto nos artigos 3.º e 4.º deve referir-se à aquisição de bens ou de serviços faturados ou a importações efetuadas durante um período não inferior a três meses nem superior a um ano civil. Esse pedido pode, no entanto, referir-se a um período inferior a três meses quando tal período representar o remanescente de um ano civil. Os pedidos podem igualmente referir-se a faturas ou a documentos de importação que não tenham sido objeto de pedidos anteriores e que digam respeito a operações efetuadas durante o ano civil em causa. O pedido deve ser apresentado ao serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9.º o mais tardar no prazo de seis meses após o termo do ano civil durante o qual o imposto se tornou exigível.

[...]

3. O serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9.º aporá um visto em cada fatura ou documento de importação a fim de que estes não possam voltar a ser utilizados para efeitos de pedidos de reembolso, restituindo-os no prazo de um mês.

4. As decisões respeitantes aos pedidos de reembolso devem ser notificadas no prazo de seis meses a contar da data em que os pedidos, acompanhados de todos os documentos exigidos pela presente diretiva para a respetiva instrução, são apresentados no serviço competente referido no n.º 3. O reembolso deve ser efetuado antes do termo do prazo fixado, a pedido do requerente, quer no Estado-Membro de reembolso quer no Estado em que o requerente se encontra estabelecido. Neste último caso, os encargos bancários do envio serão suportados pelo requerente.

As decisões de rejeição devem ser fundamentadas. Podem ser objeto de recurso junto das autoridades competentes do Estado-Membro em causa, segundo os termos e nos prazos previstos para as reclamações relativas aos reembolsos solicitados pelos sujeitos passivos estabelecidos nesse Estado.

[...]»

Diretiva 2006/112/CE

- 10 Os artigos 411.º e 413.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), preveem que esta diretiva revoga a Sexta Diretiva IVA e entra em vigor em 1 de janeiro de 2007.

Diretiva 2008/9/CE

- 11 Resulta do artigo 28.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto na Diretiva 2006/112, a favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas sim noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23), que a Diretiva 2008/9 é aplicável aos pedidos de reembolso apresentados após 31 de dezembro de 2009 e revoga a Oitava Diretiva IVA a partir de 1 de janeiro de 2010.

Direito espanhol

- 12 O artigo 119.º da Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Lei 37/1992, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 28 de dezembro de 1992 (BOE n.º 312, de 29 de dezembro de 1992, p. 44247), sob a epígrafe «Regime especial aplicável aos reembolsos a favor de determinados empresários ou profissionais não estabelecidos no território de aplicação do IVA», enuncia:

«1. Os empresários ou profissionais não estabelecidos no território de aplicação do IVA, relativamente aos quais estejam preenchidos os requisitos enunciados no parágrafo seguinte, podem exercer o direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado que pagaram ou, se for caso disso, que lhes tenha sido repercutido nesse território, em conformidade com o disposto no presente artigo.

[...]

2. Os requisitos de exercício do direito ao reembolso a que se refere ao presente artigo são:

1.º Que os empresários ou profissionais que pretendam exercê-lo estejam estabelecidos na Comunidade, nas ilhas Canárias, em Ceuta ou em Melilha, ou noutros territórios terceiros.

[...]

2.º Que, durante o período a que se refere o pedido, [os empresários ou profissionais] não tenham efetuado no território de aplicação IVA entregas de bens ou prestações de serviços sujeitas ao IVA, com exceção das seguintes:

- a) As entregas de bens e as prestações de serviços de que o sujeito passivo de IVA seja destinatário, nos termos do artigo 84.º, n.º 1, pontos 2, 3 e 4, da presente lei;
- b) Os serviços de transporte e os serviços acessórios aos transportes, isentos de IVA por força dos artigos 21.º, 23.º, 24.º e 64.º da presente lei.

[...]

8. Os pedidos de reembolso só podem incidir sobre os períodos anuais ou trimestrais imediatamente anteriores.

Todavia, os pedidos de reembolso relativos a um período inferior são admissíveis desde que o período em causa termine em 31 de dezembro do ano em causa.

9. A Administração Tributária pode exigir aos interessados as informações e os documentos comprovativos necessários para apreciar o fundamento dos pedidos de reembolso apresentados e, em especial, para determinar corretamente o montante do reembolso em conformidade com o disposto nos n.ºs 4 e 5 do presente artigo.

[...]»

- 13 O artigo 112.º da Ley 30/1992 de Regimen juridico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Lei 30/1992, relativa ao Regime Jurídico das Administrações Públicas e ao Procedimento Administrativo de Direito Comum), de 26 de novembro de 1992, que figura atualmente no artigo 118.º da Ley 39/2015, de 1 octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Lei 39/2015, relativa ao Procedimento Administrativo Comum das Administrações Públicas), de 1 de outubro de 2015 (BOE n.º 236, de 2 de outubro de 2015, p. 89343), proíbe ter em conta, «na resolução dos recursos, factos, documentos ou argumentos do recorrente, quando tendo podido apresentá-los com as suas alegações não o tenha feito» e acrescenta que «não se pode solicitar a produção de prova quando a sua falta de realização no procedimento que conduziu à decisão impugnada for imputável ao interessado».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 14 A Auto Service é uma sociedade estabelecida na Alemanha que, em 30 de junho de 2006 e 29 de junho de 2007, apresentou à Oficina nacional de gestión tributaria — IVA de no establecidos (Instituto Nacional de Gestão Tributária — IVA de não establecidos, Espanha) (a seguir «Administração Tributária espanhola») pedidos de reembolso dos montantes do IVA pagos por empresários ou profissionais não estabelecidos no território de aplicação do imposto nos exercícios de 2005 e 2006 num montante total de 407 396,469 euros.
- 15 Em 19 de março de 2008, a Administração Tributária espanhola enviou à Auto Service duas notificações para que esta lhe enviasse os originais das faturas com base nas quais a Auto Service solicitava o referido reembolso e lhe fornecesse detalhes sobre as operações realizadas em Espanha, bem como sobre a afetação dos bens ou serviços adquiridos a que se referia o pedido de reembolso.
- 16 Em 12 de dezembro de 2008, a Auto Service comunicou à Administração Tributária espanhola que mantinha o seu pedido de reembolso, mas que tinha dificuldades em apresentar os documentos solicitados.
- 17 Por Decisões de 18 de fevereiro de 2009, notificadas à Auto Service em 21 de abril de 2009, a Administração Tributária espanhola indeferiu os pedidos de reembolso apresentados por esta sociedade, a qual, em 20 de fevereiro de 2009, comunicou à referida Administração que era uma empresa alemã cuja atividade consiste no fornecimento de automóveis a empresas espanholas mediante contratos de locação financeira, bem como ocasionalmente a venda de veículos em segunda mão no território espanhol, juntando às suas explicações alguns justificativos de faturas.
- 18 A Auto Service interpôs recurso gracioso das decisões de indeferimento dos pedidos de reembolso e, embora reconhecendo extemporaneidade da sua resposta aos pedidos de informações, bem como precisando que, em qualquer caso, essa resposta tinha tido lugar antes da notificação dessas decisões, juntou algumas faturas emitidas pelos serviços de locação prestados, mas não todas as faturas com base nas quais pedia o reembolso do IVA.
- 19 Antes de se pronunciar sobre o recurso gracioso, a Administração Tributária espanhola enviou à Auto Service um novo pedido de informações em 13 de julho de 2009. Este pedido instava a Auto Service a detalhar a afetação dos bens e/ou serviços adquiridos para os quais era pedido o reembolso do IVA e a demonstrar que se destinavam a operações que davam direito ao reembolso. Para o efeito, foi pedido à Auto Service que apresentasse os contratos celebrados com

os clientes e as faturas emitidas, um certificado emitido pelas autoridades tributárias do país onde tinha a sua sede ou o seu estabelecimento principal que confirmasse que estava sujeita a IVA, bem como esclarecimentos sobre a taxa de imposto aplicada à sua atividade e a percentagem de dedução aplicável em caso de *pro rata*.

- 20 A Auto Service não respondeu a este novo pedido de informações.
- 21 Em 1 de fevereiro de 2010, a Administração Tributária espanhola, não dispondo de todos os documentos exigidos, proferiu uma decisão que indeferia o recurso gracioso e confirmava a recusa de reembolso uma vez que a Auto Service não tinha demonstrado a procedência dos seus pedidos.
- 22 A este respeito, a Administração Tributária espanhola comunicou à interessada que os documentos cuja apresentação pedia se destinavam a comprovar a existência das operações no território de aplicação do imposto, bem como a afetação dos bens e serviços a operações que conferiam direito a dedução. A referida Administração acrescentou que os próprios documentos se destinavam a permitir-lhe verificar se os contratos de locação financeira celebrados com os clientes incluíam uma opção de compra de bens e as modalidades de compra, determinar se os bens objeto dos contratos se encontravam no território de aplicação do imposto e se os clientes da empresa eram entidades ou pessoas estabelecidas no referido território. Essas informações eram igualmente solicitadas para determinar se a Auto Service era uma entidade que se dedicava à locação financeira, bem como a taxa de imposto no Estado de estabelecimento e a percentagem de dedução aplicável.
- 23 Por não concordar com esta decisão, a Auto Service interpôs reclamações económico-administrativas da mesma para o Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central), apresentando para o efeito faturas de prestações de serviços, contratos de locação financeira, várias declarações periódicas do IVA e certificados oficiais emitidos pelas autoridades alemãs que confirmavam a sua qualidade de sujeito passivo com direito a dedução.
- 24 O Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central) indeferiu os pedidos da Auto Service, com o fundamento de que os elementos de prova pertinentes deviam ser apresentados perante o órgão de gestão competente e que já não podiam ser apresentados na fase do procedimento de reclamação económica-administrativa.
- 25 Em 24 de janeiro de 2013, a Auto Service interpôs recurso contencioso administrativo na Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha) da decisão de indeferimento do Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central). Por Acórdão de 22 de setembro de 2016, a Audiencia Nacional (Audiência Nacional) negou provimento ao referido recurso.
- 26 Para fundamentar essa improcedência, o referido órgão jurisdicional afirmou, nomeadamente, que cabe ao requerente do reembolso do IVA o ónus da prova do seu direito ao reembolso na fase do procedimento administrativo e que a sua falta de resposta aos pedidos da administração não pode ser sanada na fase da reclamação económica-administrativa ou do recurso contencioso administrativo.
- 27 A Auto Service interpôs recurso de cassação desse acórdão para o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha).

- 28 No seu Acórdão de 10 de setembro de 2018, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) salientou que, apesar do seu caráter parajurisdicional, o Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central) é um órgão da Administração ao qual se tem de recorrer obrigatoriamente para poder intentar uma ação contenciosa.
- 29 O Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) considerou que, sem prejuízo da existência de um abuso de direito, o direito espanhol obriga os órgãos jurisdicionais do contencioso administrativo a ter em conta as provas de que um sujeito passivo não tiver comunicado à Administração Tributária na fase da instrução administrativa do seu processo.
- 30 Em seguida, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) afirmou que, em matéria de IVA, a jurisprudência do Tribunal de Justiça, com base nos princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade, deu prioridade às regras materiais de dedução do IVA sobre as regras formais. Assim, o Tribunal de Justiça reconheceu o direito a dedução ou ao reembolso quando se comprovasse que as regras materiais relativas a esses direitos estavam satisfeitas, mesmo que certos requisitos formais o não estivessem.
- 31 Por considerar que no processo principal era pacífico que os requisitos do direito ao reembolso do IVA, previstos no artigo 119.º da Diretiva 2006/112, estavam satisfeitos, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) anulou o acórdão da Audiencia Nacional (Audiência Nacional) e ordenou que o processo relativo à Auto Service fosse remetido a esse órgão jurisdicional, para que este decida à luz dos elementos de prova juntos aos autos relativos ao pedido de reembolso do IVA apresentado pela referida sociedade.
- 32 A Audiencia Nacional (Audiência Nacional) afirma que, se viesse a adotar o raciocínio do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal), muito provavelmente violaria as disposições do artigo 3.º e artigo 7.º da Oitava Diretiva IVA, uma vez que a Auto Service não demonstrou, nos prazos estabelecidos nesta última disposição, o seu direito ao reembolso do IVA, apesar de a Administração Tributária espanhola lhe ter dado oportunidade para o fazer.
- 33 A este respeito, sublinha que, embora o Tribunal de Justiça já tenha declarado que a violação de obrigações formais não pode, em princípio, dar lugar à perda do direito a dedução, não deixa de ser verdade que esses requisitos formais podem constituir o suporte material do exercício desse direito e regulam as modalidades e a fiscalização do exercício do referido direito, bem como o bom funcionamento do sistema do IVA.
- 34 O órgão jurisdicional de reenvio indica que foi neste espírito que o Tribunal de Justiça foi levado a considerar que a possibilidade de exercer o direito a dedução do IVA sem limitação de tempo iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, tendo em conta os seus direitos e obrigações face à Administração Tributária, não seja suscetível de ser indefinidamente posta em causa.
- 35 Indica que, na medida em que a Administração Tributária espanhola tomou todas as medidas necessárias para que o sujeito passivo pudesse apresentar os documentos suscetíveis de provar o seu direito ao reembolso do IVA e que este último não o fez nos prazos estabelecidos no artigo 7.º, n.º 1, da Oitava Diretiva IVA, deve considerar-se que o os direitos desse sujeito passivo caducaram, como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 34 do Acórdão de 21 de junho de 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382).

- 36 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, tendo em conta o acórdão do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal), nos termos do qual o momento em que o sujeito passivo apresenta as provas em que baseia o seu pedido é irrelevante em matéria de reembolso do IVA, há que apreciar se o atraso na apresentação dessas provas é injustificado, o que pode ser considerado constitutivo de uma prática abusiva.
- 37 Segundo o referido órgão jurisdicional, o atraso da Auto Service no processo principal para apresentar as provas do seu direito ao reembolso poderia ser considerado revelador da sua má-fé, na medida em que, consciente e deliberadamente, ocultou à Administração, sem nenhum motivo plausível, e apesar das numerosas oportunidades que teve para dar seguimento à sua ação, as informações necessárias para obter o reembolso do IVA.
- 38 Nestas circunstâncias, a Audiencia Nacional (Audiência Nacional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Deve ser considerado legítimo que um sujeito passivo, após ter sido reiteradamente notificado pela Administração Tributária para demonstrar os pressupostos do direito ao reembolso, não cumpra essas notificações sem qualquer justificação razoável e, sendo-lhe recusado o reembolso, postergue a apresentação dos documentos para a via da revisão administrativa ou para a via jurisdicional?
- 2) Pode ser considerado abuso de direito o facto de o sujeito passivo, sem justificação válida e tendo sido autorizado e notificado para esse efeito, não apresentar à Administração Tributária a informação necessária que serve de base ao seu direito, informação que, mais tarde, virá a ser fornecida voluntariamente ao órgão de revisão administrativa ou ao órgão jurisdicional?
- 3) O sujeito passivo não estabelecido, quer por não ter apresentado dentro do prazo, e sem justificação razoável, a informação relevante para demonstrar o seu direito ao reembolso quer pela sua conduta abusiva, perde esse direito ao reembolso findo o prazo previsto ou concedido para o efeito e tendo a Administração decidido recusar o reembolso?»

Quanto às questões prejudiciais

- 39 A título preliminar, há que salientar que a Auto Service alega que o pedido de decisão prejudicial deve ser declarado inadmissível, na medida em que, por um lado, as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio já foram decididas pelo Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) e, por esse motivo, são incompatíveis com a força de caso julgado e, por outro, a questão relativa ao abuso de direito é teórica, uma vez que esta questão nunca se colocou antes de o órgão jurisdicional de reenvio submeter a questão ao Tribunal de Justiça.
- 40 A este respeito, há que salientar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais têm a faculdade mais ampla de submeter ao Tribunal de Justiça uma questão de interpretação das disposições pertinentes do direito da União. O juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação ou à validade de uma regra de direito da União, o

Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se. Daqui resulta que as questões relativas ao direito da União gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (v., neste sentido, Acórdãos de 5 de abril de 2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, n.º 32 e jurisprudência referida, e de 16 de julho de 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, n.º 16 e jurisprudência referida).

- 41 Ora, a leitura da decisão de reenvio evidencia que as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio ao Tribunal de Justiça estão diretamente relacionadas com os factos do processo principal.
- 42 Por outro lado, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, uma regra de direito nacional, nos termos da qual os órgãos jurisdicionais que não decidem em última instância estão vinculados por apreciações feitas pelo órgão jurisdicional superior, não deve retirar a esses órgãos jurisdicionais a faculdade de submeter ao Tribunal de Justiça questões de interpretação do direito da União a que essas apreciações de direito se referem. Com efeito, o Tribunal de Justiça considerou que o tribunal que não decide em última instância, se considerar que a apreciação de direito feita pelo tribunal de grau superior o pode levar a proferir uma sentença contrária ao direito da União, deve ter a faculdade de colocar ao Tribunal de Justiça as questões que o preocupam (Acórdão de 5 de março de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, n.º 52 e jurisprudência referida).
- 43 Por conseguinte, o pedido de decisão prejudicial é admissível.
- 44 Além disso, em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito do procedimento de cooperação com os órgãos jurisdicionais nacionais instituído no artigo 267.º TFUE, cabe ao Tribunal de Justiça dar ao juiz de reenvio uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, o Tribunal de Justiça pode extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio, nomeadamente da fundamentação da decisão de reenvio, as normas e os princípios do direito da União que necessitem de interpretação, tendo em conta o objeto do litígio no processo principal, mesmo que essas disposições não sejam expressamente referidas nas questões que lhe são submetidas pelo referido órgão jurisdicional (Acórdão de 11 de novembro de 2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, n.º 59).
- 45 Na fundamentação da sua decisão, o órgão jurisdicional de reenvio refere-se indistintamente à Diretiva 2006/112 bem como à Oitava Diretiva IVA e à Diretiva 2008/9. Nas questões que submete ao Tribunal de Justiça, não especifica as disposições cuja interpretação solicita.
- 46 Todavia, da decisão de reenvio resulta que os pedidos de reembolso do IVA objeto do processo principal foram apresentados à Administração Tributária espanhola, respetivamente, em 20 de junho de 2006 e 29 de junho de 2007 e dizem respeito a operações que tiveram lugar nos exercícios de 2005 e 2006.

- 47 Ora, em aplicação dos artigos 411.º e 413.º da Diretiva 2006/112, esta diretiva, que revogou a Sexta Diretiva IVA, só entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007. Além disso, por força do artigo 28.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, esta diretiva, que revogou a Oitava Diretiva IVA, é aplicável aos pedidos de reembolso apresentados após 31 de dezembro de 2009.
- 48 Daqui resulta que só são aplicáveis aos factos do processo principal as disposições da Sexta Diretiva IVA e da Oitava Diretiva IVA.

Quanto à primeira e terceira questões

- 49 Com a primeira e terceira questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições da Oitava Diretiva IVA e os princípios do direito da União, em especial, o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que obstam a que um pedido de reembolso do IVA seja indeferido quando o sujeito passivo não tenha apresentado à Administração Tributária, nos prazos estabelecidos, mesmo a pedido desta última, todos os documentos e informações exigidos por essa diretiva, independentemente de o sujeito passivo, por iniciativa própria, ter apresentado esses documentos e informações, no âmbito da reclamação administrativa ou do recurso jurisdicional interpostos contra a decisão que não reconhece esse direito ao reembolso.
- 50 A este respeito, importa sublinhar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito ao reembolso, tal como o direito à dedução, constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, que visa libertar inteiramente o empresário do ónus 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 [Acórdão de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso de IVA — Faturas), C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 77].
- 51 Este direito ao reembolso do IVA pago noutra Estado-Membro, regulado pela Oitava Diretiva IVA, é análogo ao direito, instituído pela Sexta Diretiva IVA, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro [v., neste sentido, Acórdãos de 25 de outubro de 2012, Daimler e Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, n.º 41, e de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas), C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 78 e jurisprudência referida].
- 52 O Tribunal de Justiça decidiu, reiteradamente, que o direito à dedução e, conseqüentemente, ao reembolso faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito pode ser exercido imediatamente sobre todo os impostos que onerou as operações efetuadas a montante [Acórdão de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas), C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.º 79 e jurisprudência referida].
- 53 Além disso, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução ou o reembolso do IVA pago a montante sejam concedidos se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. No entanto, isto pode não ser assim, se a violação desses requisitos formais tiver o efeito de impedir a produção da prova inquestionável

de que os requisitos substanciais foram cumpridos [Acórdão de 18 de novembro de 2020, Comissão/Alemanha (Reembolso do IVA — Faturas), C-371/19, não publicado, EU:C:2020:936, n.ºs 80, 81 e jurisprudência referida].

- 54 Resulta dos artigos 3.º e 4.º da Oitava Diretiva IVA que um sujeito passivo só pode beneficiar do reembolso do IVA se cumprir as obrigações previstas nesses artigos, que incluem a apresentação dos originais das faturas ou dos documentos de importação das operações sujeitas ao IVA no Estado-Membro de reembolso.
- 55 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que, por duas vezes, em 19 de março de 2008 e, na sequência do indeferimento inicial dos pedidos de reembolso no âmbito do recurso gracioso interposto pela Auto Service, em 13 de julho de 2009, a Administração Tributária espanhola instou esta sociedade a apresentar elementos de prova complementares aos seus pedidos iniciais, nomeadamente, a apresentação de todas as faturas em que esses pedidos se baseavam, bem como um documento do Estado-Membro da sede da referida sociedade, comprovativo de que esta última estava sujeita a IVA. No entanto, a referida sociedade não apresentou à Administração Tributária todos os documentos e informações exigidos. Em contrapartida, resulta da decisão de reenvio que estas informações e esses documentos foram apresentados pela Auto Service no âmbito do procedimento instaurado no Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central).
- 56 Daqui resulta que o litígio em causa no processo principal não tem por objeto o incumprimento de requisitos formais que impeçam a produção da prova de que os requisitos substanciais do direito ao reembolso do IVA foram cumpridos, mas a data em que essa prova pode ser produzida.
- 57 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que as disposições da Sexta Diretiva IVA não se opõem a uma regulamentação nacional por força da qual o direito a dedução do IVA pode ser recusado a sujeitos passivos que possuam faturas incompletas, não obstante terem sido completadas mediante a apresentação de informações destinadas a provar a existência, a natureza e o montante das operações faturadas depois de a Administração Tributária ter adotado uma decisão de recusa do direito à dedução (Acórdão de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o., C-271/12, EU:C:2013:297, n.ºs 34 a 36). Assim sendo, estas mesmas disposições também não proibem os Estados-Membros de aceitarem a retificação de uma fatura incompleta depois de a Administração Tributária ter adotado tal decisão de recusa (Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, n.º 33).
- 58 Assim, há que considerar, por analogia, que as disposições da Oitava Diretiva IVA não obstam a uma legislação nacional por força da qual o direito ao reembolso do IVA pode ser recusado quando um sujeito passivo não fornece, sem justificação razoável e não obstante os pedidos de informação que lhe foram dirigidos, os documentos que permitam demonstrar que estão preenchidos os requisitos substanciais para obter esse reembolso, antes de a Administração Tributária adotar a sua decisão. Todavia, estas mesmas disposições não obstam a que os Estados-Membros admitam a apresentação desses elementos de prova após essa decisão.
- 59 Uma vez que não é regulada pela Oitava Diretiva IVA, a instauração de medidas nacionais que recusem tomar em consideração os elementos de prova apresentados após a decisão que indefere um pedido de reembolso ter sido adotada é da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, desde que, todavia, não sejam menos favoráveis do que as que regulam situações semelhantes de natureza interna

(princípio da equivalência) e não tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (v., por analogia, Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, n.º 35).

- 60 No que respeita, antes de mais, ao princípio da efetividade, importa salientar, por um lado, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a possibilidade de apresentar um pedido de reembolso dos excedentes de IVA sem limitação no tempo iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações para com a Administração Tributária, não seja indefinidamente suscetível de ser posta em causa (Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, n.º 41 e jurisprudência referida).
- 61 No caso em apreço, a Administração Tributária espanhola pediu, por duas vezes, à Auto Service que lhe fornecesse as informações em falta e que eram necessárias para apreciar o direito ao reembolso do IVA em causa no processo principal. Não resulta da decisão de reenvio que o prazo de resposta a estes pedidos tenha sido manifestamente insuficiente nem que a Auto Service tenha avisado essa administração de que não dispunha dessas informações. Nestas circunstâncias, há que concluir que esta Administração Tributária usou, sem sucesso, a diligência necessária para obter os elementos de prova que permitiam demonstrar a procedência do pedido de reembolso apresentado pela Auto Service. Por conseguinte, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, não foi, na prática, impossível ou excessivamente difícil à Auto Service exercer o seu direito ao reembolso do IVA.
- 62 Por outro lado, cabe igualmente ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se no caso em apreço o princípio da equivalência, que exige que as disposições processuais nacionais que regulam o reembolso do IVA com base na Oitava Diretiva IVA não sejam menos favoráveis do que as que regulam situações semelhantes sujeitas ao direito interno, é respeitado (v., neste sentido, Acórdão de 3 de junho de 2021, *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, n.ºs 46 e 47).
- 63 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira e terceira questões que as disposições da Oitava Diretiva IVA e os princípios do direito da União, em especial o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não obstam a que um pedido de reembolso do IVA seja indeferido quando o sujeito passivo não tenha apresentado à Administração Tributária competente, nos prazos estabelecidos, mesmo a pedido desta, todos os documentos e informações exigidos para provar o seu direito ao reembolso do IVA, independentemente de o sujeito passivo ter apresentado, por iniciativa própria, esses documentos e informações no âmbito da reclamação administrativa ou do recurso jurisdicional contra a decisão que indefere esse direito ao reembolso, desde que os princípios da equivalência e da efetividade sejam respeitados, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Quanto à segunda questão

- 64 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que constitui um abuso de direito o facto de um sujeito passivo que pede o reembolso do IVA não apresentar durante o procedimento administrativo os documentos solicitados pela Administração Tributária, mas de o fazer espontaneamente em processos posteriores.

- 65 Importa recordar que o Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que os particulares não podem abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas do direito da União. Assim, compete às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o direito ao reembolso se se demonstrar, com elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente (v., por analogia, Acórdão de 28 de julho de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 50 e jurisprudência referida).
- 66 A este respeito, há que salientar que, em conformidade com jurisprudência constante, em matéria de IVA, a declaração da existência de uma prática abusiva exige que estejam reunidos dois requisitos, concretamente, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos pelas disposições pertinentes da Diretiva IVA e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja atribuição é contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal (Acórdão de 10 de julho de 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, n.º 35 e jurisprudência referida).
- 67 No caso em apreço, a declaração de um eventual abuso cometido pela Auto Service não está relacionada com as operações que deram origem aos pedidos de reembolso do IVA, mas com o processo que envolve o contencioso relativo a esse pedido.
- 68 Nesta perspetiva, há que considerar que o simples facto de o sujeito passivo fornecer os documentos e as informações que demonstram o cumprimento dos requisitos substanciais do seu direito ao reembolso do IVA, após a decisão que lhe recusou esse reembolso ter sido adotada pela autoridade administrativa competente, não pode ser considerado, enquanto tal, uma prática abusiva, na aceção do n.º 66 do presente acórdão. Com efeito, basta constatar que não se afigura, à luz dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, que esse simples facto se destinasse a obter um benefício fiscal cuja concessão fosse contrária à finalidade prosseguida pelas disposições do direito da União que preveem a concessão dessa vantagem.
- 69 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que não constitui um abuso de direito o facto de um sujeito passivo que pede o reembolso do IVA não apresentar durante o procedimento administrativo os documentos solicitados pela Administração Tributária, mas de o fazer espontaneamente em processos posteriores.

Quanto às despesas

- 70 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 (Décima Secção) declara:

- 1) As disposições da Oitava Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, e os princípios**

do direito da União, em especial o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que não obstam a que um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) seja indeferido quando o sujeito passivo não tenha apresentado à Administração Tributária competente, nos prazos estabelecidos, mesmo a pedido desta, todos os documentos e informações exigidos para provar o seu direito ao reembolso do IVA, independentemente de o sujeito passivo ter apresentado, por iniciativa própria, esses documentos e informações no âmbito da reclamação administrativa ou do recurso jurisdicional contra a decisão que indefere esse direito ao reembolso, desde que os princípios da equivalência e da efetividade sejam respeitados, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

- 2) O direito da União deve ser interpretado no sentido de que não constitui um abuso de direito o facto de um sujeito passivo que pede o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) não apresentar durante o procedimento administrativo os documentos solicitados pela Administração Tributária, mas de o fazer espontaneamente em processos posteriores.**

Assinaturas