Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

20 de dezembro de 2017 *

[Texto retificado por despacho de 30 de janeiro de 2018]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 135.º, n.º 1, alínea a) — Isenções — Impostos cobrados em violação do direito da União — Obstáculos ao reembolso de um excedente de IVA — Artigo 4.º, n.º 3, TUE — Princípios da equivalência, da efetividade e da cooperação leal — Direitos conferidos aos particulares — Decurso do prazo de prescrição da obrigação fiscal — Efeitos de um acórdão do Tribunal de Justiça — Princípio da segurança jurídica»

No processo C-500/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por decisão de 19 de maio de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de setembro de 2016, no processo

Caterpillar Financial Services sp. z o.o.

sendo interveniente

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, A. Rosas, C. Toader (relatora), A. Prechal e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: K. Malacek,

vistos os autos e após a audiência de 23 de outubro de 2017,

considerando as observações apresentadas:

– [conforme retificado por despacho de 30 de janeiro de 2018] em representação da Caterpillar Financial Services sp. z o.o., por M. Szafarowska, doradca podatkowy, e M. Sobońska, adwokat,

– [conforme retificado por despacho de 30 de janeiro de 2018] em representação do Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, por J.Kaute, radca prawny, e B. Kołodziej,

* Língua do processo: polaco.

– em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por K. Herrmann, M. Owsiany-Hornung e R. Lyal, 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 do princípio da cooperação leal, previsto no artigo 4.º, n.º 3, TUE, e dos princípios da efetividade e da equivalência.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Caterpillar Financial Services sp. z o.o. (a seguir «Caterpillar») ao Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (diretor da Direção de Finanças de Varsóvia, Polónia) (a seguir «diretor») relativamente a uma recusa deste último em dar seguimento ao pedido de reembolso de um excedente de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) da Caterpillar, resultante de um exercício de tributação não conforme com o direito da União.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 135.º, n.º 1, alínea a), 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»), que figura no título IX, «Isenções», capítulo 3, sob a epígrafe «Isenções em benefício de outras atividades», desta diretiva, prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As operações de seguro e de resseguro, incluindo as prestações de serviços relacionadas com essas operações efetuadas por corretores e intermediários de seguros.»

Direito polaco

4 A ustawa ordynacja podatkowa (Lei que aprova o Código dos Impostos), de 29 de agosto de 1997 (Dz. U. de 1997, n.º 137, posição 926, a seguir «Código dos Impostos»), na sua versão aplicável aos factos do processo principal, dispõe, no seu artigo 70.º:

«§ 1. A obrigação tributária prescreve no prazo de cinco anos contados a partir do fim do ano civil durante o qual tenha expirado o prazo de pagamento do imposto.

[…]

§ 6. O prazo de prescrição da obrigação tributária não começa a correr — e, se já começou a correr, é suspenso — à data dos seguintes acontecimentos:

[…]

2) a interposição de recurso num tribunal administrativo contra uma decisão relativa a essa obrigação;

[…]»

5 O artigo 72.º, § 1, do Código dos Impostos tem a seguinte redação:

«Entende-se por "excedente", qualquer montante de imposto:

1) cobrado em excesso ou indevidamente cobrado;

[…]»

6 O artigo 74.º, ponto 1, deste código tem a seguinte redação:

«Quando o excedente for consequência de um acórdão do Trybunał Konstytucyjny [Tribunal Constitucional, Polónia] ou de um acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia e o sujeito passivo cuja obrigação tributária se constituiu segundo as modalidades previstas no artigo 21.º, n.º 1, ponto 1 […] tiver apresentado uma das declarações previstas no artigo 73.º, n.º 2, ou outra declaração que estabeleça o montante da obrigação tributária, o sujeito passivo indica o montante do excedente no correspondente pedido de reembolso e apresenta simultaneamente uma declaração retificativa.»

7 O artigo 75.º, § 1, do referido código dispõe:

«Quando o sujeito passivo contesta a cobrança pelo ordenante ou o montante do imposto cobrado, pode apresentar um pedido com vista à declaração do excedente.»

8 Nos termos do artigo 77.º, § 1, deste código:

«O excedente é reembolsado no prazo de:

[…]

2) 30 dias contados a partir da data de decisão que declara o excedente ou que fixa o montante do excedente;[…]

4) 30 dias contados a partir da data de apresentação do pedido previsto no artigo 74.º;

[…]»

9 O artigo 79.º, § 2, do Código dos Impostos previa:

«O direito de apresentar o pedido de declaração de existência do excedente caduca quando expira o prazo de prescrição da obrigação tributária, salvo se as leis tributárias previrem outras modalidades de reembolso do imposto.»

10 O artigo 80.º, § 1, deste código tem a seguinte redação:

«O direito ao reembolso do excedente de imposto prescreve no prazo de cinco anos contados a partir do fim do ano civil durante o qual tenha expirado o prazo de reembolso do excedente.»

11 O artigo 81.º, § 1, do referido código prevê:

«Salvo disposição em contrário, os sujeitos passivos, os ordenantes e os cobradores do imposto podem retificar uma declaração apresentada anteriormente.»

12 O artigo 240.º, § 1, ponto 1, do referido código dispõe:

«Quando tenha sido proferida uma decisão definitiva, o processo é reaberto se estiverem preenchidos os seguintes requisitos:

[…]

11) um acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia que influencie o conteúdo da decisão proferida.»

13 O artigo 79.º, § 2, do Código dos Impostos, na sua versão alterada, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2016, prevê:

«O direito de apresentar o pedido de declaração de existência do excedente e o pedido de reembolso do excedente caducam quando expira o prazo de prescrição da obrigação tributária, salvo se as leis tributárias previrem outras modalidades de reembolso do imposto.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

14 A Caterpillar, sociedade de direito polaco que, na qualidade de locador financeiro, celebra contratos de locação financeira no âmbito da sua atividade económica, oferece aos locatários financeiros a possibilidade de lhes fornecer um seguro que cubra o bem objeto da locação financeira.

15 Depois de os locatários financeiros manifestarem a sua vontade de beneficiar desta possibilidade, os contratos de seguro são subscritos junto de uma companhia de seguros pela Caterpillar, que suporta as despesas relacionadas com a celebração desses contratos, mas refatura aos locatários financeiros o custo dos prémios de seguro, sem cobrar margem. Nas faturas emitidas aos locatários financeiros, a Caterpillar isentava estes prémios de IVA.

16 Na sequência de um acórdão do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), de 8 de novembro de 2010, no qual este decidiu que um operador que presta serviços de locação financeira devia incluir, na matéria coletável desses serviços, os custos do seguro que cobre o bem objeto da locação financeira, e de uma notificação do Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (diretor da Inspeção Tributária, Polónia) a anunciar à Caterpillar a iminência de uma inspeção fiscal relativa ao período compreendido entre dezembro de 2005 e dezembro de 2006, esta apresentou faturas retificadas que indicavam os montantes relativos aos impostos em dívida, acrescidos de juros, e pagou o IVA sobre os prémios de seguro correspondentes, em 30 de dezembro de 2010.

17 Após a prolação do acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), na sequência do pedido de decisão prejudicial submetido ao Tribunal de Justiça pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), no âmbito de um litígio sobre a recusa da Administração Fiscal polaca em isentar de IVA a operação que consistia em prestar uma cobertura de seguro do bem objeto da locação financeira, em 11 de março de 2013, a Caterpillar requereu ao Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie (diretor do Serviço de Finanças II da circunscrição administrativa de Mazowie em Varsóvia, Polónia) o reembolso do excedente de IVA relativo ao período compreendido entre dezembro de 2005 e dezembro de 2011.

18 Por decisão de 11 de abril de 2013, o diretor do Serviço de Finanças II da circunscrição administrativa de Mazowie em Varsóvia recusou proceder à abertura de um procedimento de reembolso do excedente de IVA relativo a determinados meses do período compreendido entre dezembro de 2005 e novembro de 2007, invocando o termo do prazo de prescrição previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código dos Impostos. No entanto, reembolsou o excedente de IVA relativo ao período compreendido entre dezembro de 2007 e dezembro de 2011.

19 O diretor, a quem foi submetida uma reclamação da decisão do diretor do Serviço de Finanças II da circunscrição administrativa de Mazowie em Varsóvia, confirmou a decisão deste último. Na exposição de motivos da sua decisão, o diretor indicou que o prazo de prescrição da obrigação fiscal, a título do IVA relativo aos períodos a que se refere o pedido da Caterpillar destinado a obter o reembolso do excedente de IVA, tinha terminado em 31 de dezembro de 2011 (relativamente aos meses de dezembro de 2005 e de fevereiro de 2006 referidos no pedido) e em 31 de dezembro de 2012 (relativamente aos meses de janeiro e de novembro de 2007 referidos no pedido).

20 Por petição apresentada contra esta última decisão no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo Regional de Varsóvia, Polónia), a Caterpillar invocou, em substância, a interpretação incorreta do artigo 74.º do Código dos Impostos, do artigo 9.º da Constituição polaca e do artigo 4.º, n.º 3, TUE.

21 Por decisão de 10 de setembro de 2014, este órgão jurisdicional anulou a decisão do diretor com o fundamento de que as autoridades fiscais deveriam ter emitido não uma decisão de recusa de abertura do procedimento, mas uma decisão de recusa de reembolso do excedente de IVA. Quanto ao mérito, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo Regional de Varsóvia) considerou que a Caterpillar não podia pedir o reembolso do excedente de IVA com base no artigo 74.º do Código dos Impostos, depois do termo do prazo de prescrição de cinco anos da obrigação fiscal prevista no artigo 70.º, n.º 1, deste código. Este órgão jurisdicional decidiu também que esse prazo de prescrição não era contrário ao princípio da efetividade do direito da União.

22 Tanto a Caterpillar como o diretor interpuseram recurso dessa decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo).

23 O órgão jurisdicional de reenvio entende que o prazo de prescrição de cinco anos para o reembolso do IVA indevidamente pago, previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código dos Impostos, em conjugação com o artigo 79.º, n.º 2, deste código, não pode, em princípio, ser considerado contrário ao princípio da efetividade, à luz da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça.

24 Contudo, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o direito polaco não prevê nenhuma base jurídica que permita a um particular, que confiou nos órgãos estatais para considerar que um imposto era devido, recuperar este imposto, cobrado em violação do direito da União Europeia pelas autoridades fiscais, depois do termo do prazo de prescrição do direito de apresentar esse pedido de reembolso.

25 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os princípios da efetividade, da cooperação leal e da equivalência, enunciados no artigo 4.º, n.º 3, [TUE], ou qualquer outro princípio aplicável do direito da União, à luz da interpretação dada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, opõem-se, em matéria de IVA, a disposições nacionais ou a uma prática nacional que impedem o reembolso de um excedente de IVA cobrado em violação do direito da União quando, em consequência do comportamento das autoridades nacionais, o sujeito passivo só tenha podido exercer os seus direitos após o termo do prazo de prescrição da obrigação tributária?»

Quanto à questão prejudicial

26 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os princípios da equivalência e da efetividade, lidos à luz do artigo 4.º, n.º 3, TUE, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que permite indeferir um pedido de reembolso de um excedente de IVA quando esse pedido foi

apresentado pelo sujeito passivo depois do termo de um prazo de prescrição de cinco anos, embora o Tribunal de Justiça tenha decidido que, após o termo do referido prazo, o pagamento do IVA objeto do referido pedido de reembolso não era devido.

27 Resulta da decisão de reenvio que esta questão é submetida tendo em conta circunstâncias, como as que estão em causa no processo principal, em que um sujeito passivo alega que só pagou esse excedente atendendo à jurisprudência desenvolvida pelo órgão jurisdicional de reenvio, antes do acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), e à perspetiva de uma inspeção iminente efetuada pela autoridade fiscal competente.

28 A título preliminar, há que recordar que incumbe aos Estados-Membros, designadamente por força do princípio da cooperação leal, consagrado no artigo 4.º, n.º 3, primeiro parágrafo, TUE, assegurar, no respetivo território, a aplicação e o respeito do direito da União e que, por força do artigo 4.º, n.º 3, segundo parágrafo, TUE, os Estados-Membros adotam todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União (v., neste sentido, acórdão de 14 de setembro de 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, n.º 47).

29 No seu acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), o Tribunal de Justiça declarou, ao interpretar o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, tendo em conta as circunstâncias específicas do processo que deu origem a este acórdão, a prestação de serviços de seguro de um bem objeto de uma locação financeira e a prestação de serviços de locação financeira propriamente dita estavam de tal modo ligadas entre si que se deveria entender que constituíam uma prestação única ou se, pelo contrário, constituíam prestações independentes. No caso de essas prestações de serviços serem consideradas distintas, o Tribunal de Justiça declarou, ao interpretar o artigo 28.º e o artigo 135.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, que quando um locador financeiro segura ele próprio o bem objeto da locação financeira e refatura o custo exato do seguro ao locatário financeiro, essa operação constitui, nas circunstâncias como as que estavam em causa no referido processo, uma operação isenta de IVA.

30 No caso em apreço, conforme resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe, na sequência da prolação desse acórdão do Tribunal de Justiça, a Administração Fiscal polaca recusou abrir um procedimento de reembolso do excedente de IVA relativo ao período compreendido entre dezembro de 2005 e novembro de 2007, com o fundamento de que o prazo de prescrição de cinco anos, previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código dos Impostos, tinha expirado. Embora a recorrente no processo principal conteste a aplicabilidade deste prazo de prescrição aos pedidos de reembolso de um excedente de IVA, resulta, contudo, da decisão de reenvio que o prazo previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código dos Impostos deve, segundo a apreciação do órgão jurisdicional de reenvio, ser lido em conjunto com o artigo 79.º, n.º 2, deste código e, consequentemente, aplicar-se aos referidos pedidos de reembolso.

31 Em primeiro lugar, no que diz respeito aos efeitos de um acórdão proferido num reenvio prejudicial, importa recordar que, ao abrigo de jurisprudência constante, a interpretação de uma norma do direito da União pelo Tribunal de Justiça, no exercício da competência que lhe confere o artigo 267.º TFUE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Donde se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada a relações jurídicas surgidas e constituídas antes do acórdão que se pronuncia sobre o pedido de interpretação, se se encontrarem também reunidas as condições que permitem submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida norma (acórdão de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, n.º 53 e jurisprudência referida).

32 Com efeito, só a título verdadeiramente excecional é que o Tribunal de Justiça pode, aplicando o princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser conduzido a limitar a possibilidade de invocar uma disposição por si interpretada (acórdão de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, n.º 54 e jurisprudência referida).

33 Ora, é forçoso constatar que o Tribunal de Justiça não limitou no tempo os efeitos do acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15).

34 Daqui resulta que as disposições interpretadas pelo Tribunal de Justiça no referido acórdão devem, em princípio, ser interpretadas e aplicadas em conformidade com esta interpretação desde a data da sua entrada em vigor.

35 Em segundo lugar, decorre também de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados num Estado-Membro em violação das normas do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições do direito da União conforme interpretadas pelo Tribunal de Justiça. Por conseguinte, o Estado-Membro tem, em princípio, de reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União (acórdão de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o., C-398/09, EU:C:2011:540, n.º 17 e jurisprudência referida).

36 Contudo, o Tribunal de Justiça salientou, por diversas vezes, que o problema da restituição de impostos indevidamente pagos se resolve de modo diferente nos diversos Estados-Membros e até no interior de um mesmo Estado, consoante os diversos tipos de impostos e taxas em causa. Em certos casos, as impugnações ou pedidos deste tipo estão sujeitos por lei a condições precisas de forma e de prazo tanto no que respeita às reclamações apresentadas à Administração Fiscal como às ações judiciais. Noutros casos, as ações para repetição de impostos indevidamente pagos devem ser intentadas nos órgãos jurisdicionais ordinários, designadamente sob a forma de ações para repetição do indevido, podendo essas ações ser intentadas dentro de prazos mais ou menos longos, em certos casos durante o prazo de caducidade de direito comum (acórdão de 17 de junho de 2004, Recheio — Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, n.º 16 e jurisprudência referida).

37 Assim, na falta de regras harmonizadas que regulem o reembolso de impostos cobrados em violação do direito da União, os Estados-Membros conservam o direito de aplicar as modalidades processuais previstas pela sua ordem jurídica interna, designadamente em matéria de prazos de prescrição, sem prejuízo da observância dos princípios da equivalência e da efetividade (acórdão de 8 de setembro de 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, n.º 34).

38 Para verificar se o princípio da equivalência é respeitado no processo principal, há assim que examinar se existe, além de uma regra de prescrição, como a que está em causa no processo principal, aplicável às ações ou recursos destinados a assegurar, no direito interno, a salvaguarda dos direitos que resultam para os particulares do direito da União, uma regra de prescrição aplicável às ações ou recursos de natureza interna e se, à luz do seu objeto e dos seus elementos essenciais, as duas regras de prescrição podem ser consideradas equivalentes (acórdão de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, n.º 20 e jurisprudência referida).

39 Conforme resulta das observações escritas do Governo polaco e das observações do diretor apresentadas durante a fase oral do processo no Tribunal de Justiça, que não foram contrariadas pela recorrente no processo principal, na Polónia é feita uma aplicação uniforme das mesmas normas aos pedidos de reembolso de um excedente de imposto apresentados no âmbito de ações judiciais destinadas a assegurar, no direito interno, a salvaguarda dos direitos que decorrem para os particulares do direito da União ou de ações ou recursos de natureza interna. Na medida em que o Código dos Impostos não prevê nenhuma disposição especial aplicável a qualquer um destes tipos de ações ou recursos, afigura-se, por conseguinte, que a regra de prescrição prevista no artigo 70.º, n.º 1, do Código dos Impostos é aplicável a ambos os tipos de ações ou recursos.

40 Uma vez que esta regra de prescrição se aplica da mesma forma tanto aos recursos de natureza interna como às ações ou aos recursos destinados a assegurar a salvaguarda dos direitos que decorrem para os particulares do direito da União, não pode ser considerada contrária ao princípio da equivalência.

41 No que diz respeito ao princípio da efetividade, há que recordar que os Estados-Membros têm a responsabilidade de assegurar, em cada caso, uma proteção efetiva dos direitos conferidos pelo direito da União e que esse princípio exige, nomeadamente, que as autoridades fiscais dos Estados-Membros não tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (v., neste sentido, acórdãos de 8 de setembro de 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, n.º 32, e de 14 de setembro de 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, n.º 59).

42 O Tribunal de Justiça reconheceu a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de prescrição no interesse da segurança jurídica que protege simultaneamente o contribuinte e a administração em causa, ainda que, por definição, o decurso desses prazos implique o indeferimento, total ou parcial, da ação proposta (v., neste sentido, acórdão de 8 de setembro de 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, n.º 36). A título de exemplo, prazos de prescrição de três anos (acórdão de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, n.º 28) ou de dois anos (acórdão de 15 de dezembro de 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, n.º 25) foram considerados conformes com o princípio da efetividade.

43 Assim, o prazo de prescrição de cinco anos, previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código dos Impostos, deve ser considerado *a fortiori* como sendo, em princípio, conforme com o princípio da efetividade, na medida em que é suscetível de permitir a qualquer sujeito passivo normalmente diligente fazer valer os direitos que lhe são conferidos pelo ordenamento jurídico da União de forma válida.

44 No que respeita ao princípio da cooperação leal, consagrado no artigo 4.º, n.º 3, TUE, há que constatar que, quando uma regra de prescrição prevista no código nacional de impostos respeita os princípios da equivalência e da efetividade, não se pode considerar que viola o princípio da cooperação leal. Com efeito, nestas condições, não se pode afirmar que o Estado-Membro em causa, ao aplicar esta regra de prescrição, põe em risco a realização dos objetivos da União.

45 Em terceiro lugar, há que recordar que, segundo o Tribunal de Justiça, o direito da União só se opõe a que uma autoridade nacional invoque o decurso de um prazo de prescrição razoável se o comportamento das autoridades nacionais, conjugado com a existência de um prazo de prescrição, leve a privar totalmente uma pessoa da possibilidade de fazer valer os seus direitos perante os órgãos jurisdicionais nacionais (v., neste sentido, acórdão de 8 de setembro de 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, n.º 51 e jurisprudência referida).

46 Há, assim, que analisar se, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, se considera que um sujeito passivo foi impedido de fazer valer os seus direitos perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

47 A este respeito, para alegar que foi privada da possibilidade de exercer os seus direitos, a Caterpillar invoca, por um lado, uma decisão do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), num processo em que não foi parte, e, por outro, uma notificação do diretor da Inspeção Fiscal, dirigida à Caterpillar, que anunciava a sua intenção de realizar uma inspeção fiscal relativamente ao período compreendido entre dezembro de 2005 e dezembro de 2006.

48 Na fase oral do processo no Tribunal de Justiça, a Caterpillar alegou que a tomada de conhecimento de um acórdão da mais alta jurisdição administrativa polaca, que lhe era desfavorável, conjugada com o anúncio de uma inspeção fiscal iminente, determinou a sua decisão de pagar à Administração Fiscal

os montantes correspondentes aos impostos em dívida. A Caterpillar declarou-se convicta da «futilidade», neste contexto, de uma contestação da conformidade da cobrança do IVA relativo aos custos do seguro referente aos contratos de locação financeira com o direito da União.

49 No entanto, a convicção subjetiva de não estar em condições de agir de outra forma que não pagando o IVA relativo aos custos do seguro referente aos contratos de locação financeira não pode ser equiparada a uma impossibilidade objetiva de agir de outra forma.

50 No caso em apreço, a Caterpillar tinha, com efeito, a faculdade de recusar pagar o imposto em dívida, porquanto tinha inicialmente considerado que estes custos de seguros estavam isentos de IVA, e de contestar qualquer injunção de pagamento através de uma ação judicial, ou de pagar o imposto em dívida e recorrer a um órgão jurisdicional nacional para obter a repetição do indevido dentro do referido prazo de prescrição, sem esperar por uma eventual interpretação das disposições da Diretiva IVA pelo Tribunal de Justiça. Ora, é forçoso constatar que a Caterpillar não utilizou nenhuma destas faculdades.

51 Daqui resulta que a prolação do acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), ocorrida após o termo do prazo de prescrição, previsto no artigo 70.º, n.º 1, do Código dos Impostos, não permite concluir que a recorrente no processo principal não podia fazer valer os seus direitos antes do termo desse prazo.

52 Tendo em conta todas as considerações expostas, há que responder à questão submetida que os princípios da equivalência e da efetividade, lidos à luz do artigo 4.º, n.º 3, TUE, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que permite indeferir um pedido de reembolso de um excedente de IVA quando este pedido foi apresentado pelo sujeito passivo depois do termo de um prazo de prescrição de cinco anos, ainda que decorra de um acórdão do Tribunal de Justiça proferido após o termo do referido prazo que o pagamento do IVA objeto desse pedido de reembolso não era devido.

Quanto às despesas

53 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 (Segunda Secção) declara:

Os princípios da equivalência e da efetividade, lidos à luz do artigo 4.º, n.º 3, TUE, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que permite indeferir um pedido de reembolso de um excedente de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) quando este pedido foi apresentado pelo sujeito passivo depois do termo de um prazo de prescrição de cinco anos, ainda que decorra de um acórdão do Tribunal de Justiça proferido após o termo do referido prazo que o pagamento do IVA objeto desse pedido de reembolso não era devido.

Assinaturas