



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

14 de junho de 2017*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Reembolso do IVA pago indevidamente — Direito à dedução do IVA — Modalidades — Princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal — Princípio da efetividade — Lei nacional que introduz um prazo de prescrição»

No processo C-38/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido], por decisão de 20 de janeiro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de janeiro de 2016, no processo

Compass Contract Services Limited

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe e C. Lycourgos (relator), juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 8 de dezembro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Compass Contract Services Limited, por D. Scorey, QC, O. Jarratt e D. Stephens, consultores,
- em representação do Governo do Reino Unido, por D. Robertson e M. Holt, na qualidade de agentes, assistidos por A. Macnab, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Owsiany-Hornung e M. Wasmeier, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 2 de março de 2017,

* Língua do processo: inglês.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos princípios do direito da União de igualdade de tratamento, de neutralidade e de efetividade.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Compass Contract Services Limited (a seguir «Compass») aos Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (a seguir «Commissioners»), a respeito da recusa destes em reembolsar o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago indevidamente pela Compass.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Sob a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», 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; a seguir «Sexta Diretiva»), previa:

«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 [IVA] 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 [IVA] devido ou pago em relação a bens importados;
- c) O [IVA] devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º

[...]»

- 4 O artigo 18.º da Sexta Diretiva, com a epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», previa:

«1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

- a) Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma fatura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º;
- b) Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea b), do artigo 17.º, possuir um documento comprovativo da importação em que seja indicado como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do imposto devido;
- c) Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea c), do artigo 17.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro;

d) Quando tiver de pagar o imposto na qualidade de destinatário ou de adquirente, no caso de aplicação de n.º 1 do artigo 21.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.

2. O sujeito passivo efetuará a dedução subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito à dedução surge e é exercido por força do n.º 1.

[...]

3. Os Estados-Membros fixarão as condições e as regras [segundo] as quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.ºs 1 e 2.

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

[...]»

Direito nacional

- 5 A Section 25 do Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 sobre o imposto sobre o valor acrescentado), na versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir «Lei de 1994»), estabelece:

«[...]

2. Sem prejuízo do disposto no presente artigo, [os sujeitos passivos] podem, no final de cada exercício, levar a crédito o montante de IVA dedutível permitido pela Section 26 e depois a deduzir esse montante do IVA de que é devedor.

[...]

6. As deduções e pagamentos dos créditos de IVA previstos no n.º 2 só podem ser efetuados se for feito um pedido nesse sentido sob a forma e nos prazos previstos em regulamentos, ficando entendido que no caso em que não tenha sido realizada nenhuma prestação tributada no decurso do exercício em causa ou anteriormente, o pagamento de um crédito de IVA deve ser sujeito às condições que os Commissioners considerem oportunas, incluindo as condições de reembolso em circunstâncias especiais.»

- 6 A Section 80 da Lei de 1994 prevê:

«Crédito ou reembolso relativo a um excesso de IVA declarado ou pago

[...]

4. Os Commissioners não são obrigados, na sequência de um pedido apresentado ao abrigo do presente artigo:

a) a conceder um crédito de IVA a uma pessoa a título do n.º 1 ou 1A, *supra*, ou

b) a reembolsar um montante a uma pessoa a título do n.º 1B, *supra*

se o pedido for apresentado mais de três anos depois da data relevante.»

- 7 A Regulation 29 das Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamento de 1995 sobre imposto sobre o valor acrescentado), na versão aplicável aos factos do processo principal, aplicou a referida Section 25 da Lei de 1994. A Regulation 29(1) e (1A) tinham a seguinte redação:

«1. Sem prejuízo do n.º 1A [...] *infra*, e salvo autorização ou instrução geral ou especial contrária dos Commissioners, uma pessoa que peça uma dedução do IVA pago a montante ao abrigo da Section 25(2), da Lei [de 1994] deve fazê-lo por declaração relativa ao exercício no decurso do qual o IVA se tornou exigível.

1A. Os Commissioners não podem autorizar nem obrigar uma pessoa a apresentar um pedido de dedução do IVA pago a montante em condições tais que a dedução deva ser pedida mais de três anos após a data em que a declaração relativa ao exercício no decurso do qual o IVA se tornou exigível deva ser apresentada.»

- 8 A Section 121 do Finance Act de 2008 (Lei das Finanças de 2008, a seguir «Lei de 2008»), estabelece:

«Pedidos anteriores de IVA: prazos suplementares

- 1) A condição prevista na Section 80(4) da [Lei de 1994], segundo a qual os pedidos previstos nessa disposição devem ser apresentados nos três anos seguintes à data relevante, não é aplicável aos pedidos relativos a montantes contabilizados ou pagos a título de um exercício encerrado antes de 4 de dezembro de 1996 se o pedido for apresentado antes de 1 de abril de 2009.
- 2) A condição prevista na Section 25(6), da [Lei de 1994], segundo a qual um pedido de dedução do IVA pago a montante deve ser apresentado nos prazos previstos em regulamento, não se aplica a um pedido de dedução do IVA pago a montante que se tenha tornado exigível e relativamente ao qual o requerente possuía os elementos de prova exigidos, a título de um exercício encerrado antes de 1 de maio de 1997 se o pedido for apresentado antes de 1 de abril de 2009.

[...]

- 4) Considera-se que a presente section entrou em vigor em 19 de março de 2008.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 9 A Compass, que é uma sociedade que presta, entre outros, serviços de restauração, pede o reembolso dos montantes indevidamente pagos a título do IVA relativo, em especial, a dois exercícios (trimestres) encerrados nos meses de janeiro e abril de 1997.
- 10 No decurso do ano de 1996, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte anunciou a sua intenção de alterar a sua legislação em matéria de reembolso do IVA cobrado em excesso e reduzir, de seis para três anos, o prazo de prescrição dos pedidos relativos a esses reembolsos. Essa alteração entrou em vigor em 4 de dezembro de 1996. Por acórdão de 11 de julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), o Tribunal de Justiça declarou que os princípios da efetividade e da confiança legítima se opunham a essa legislação nacional, dado que a mesma reduzia, com efeito retroativo e sem período transitório, o prazo durante o qual podia ser pedido o reembolso do IVA pago indevidamente.
- 11 A Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível), Reino Unido] aplicou esta jurisprudência no domínio dos pedidos de dedução do IVA pago a montante, pois o Reino Unido reduzira igualmente, de seis para três anos, o prazo de prescrição desses pedidos, a partir de 1 de maio de 1997. No processo Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners [(2006) EWCA Civ 70], o mesmo tribunal declarou que, uma vez que essa

redução do prazo de prescrição fora efetuada sem período transitório, as pessoas cujo direito à dedução do IVA pago a montante se tinha constituído antes de 1 de maio de 1997 deviam poder apresentar esse pedido, devendo relativamente a elas, ser afastado o novo prazo. Este acórdão da Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível), Reino Unido] foi confirmado, em 23 de janeiro de 2008, pela House of Lords, no seu acórdão Fleming e Condé Nast/Commissioners [(2008) UKHL 2].

- 12 Na sequência deste acórdão da House of Lords, os Commissioners publicaram uma doutrina administrativa [Business Brief 07/08 (2008) STI 311 (Issue 8)], pela qual declararam que os pedidos relativos ao IVA apresentados depois da expiração do novo prazo de três anos podiam dizer respeito «a IVA cobrado em excesso, pago ou declarado a título de exercícios encerrados antes de 4 de dezembro de 1996» e ainda «relativamente ao IVA pago a montante cujo direito a dedução se tenha constituído no decurso de exercícios encerrados antes de 1 de maio de 1997». Estas duas datas correspondiam, assim, à entrada em vigor do novo prazo de prescrição reduzido de três anos para apresentar, por um lado, pedidos de reembolso do IVA pago indevidamente, ou seja, 4 de dezembro de 1996, e, por outro, pedidos de dedução do IVA pago a montante, ou seja, 1 de maio de 1997. Estes pedidos relativos ao IVA passaram a ser designados por «pedidos Fleming». A Section 121 da Lei de 2008 codificou estes prazos de prescrição relativamente a estes dois tipos de pedidos.
- 13 Resulta da decisão de reenvio que, no mês de junho de 2006, a Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível)] declarou que algumas prestações efetuadas pela Compass na preparação de pratos frios, sobre os quais a Compass cobrava e declarava IVA, não estavam sujeitas a IVA. Aquele tribunal considerou que essas prestações, segundo o direito nacional, estavam sujeitas a IVA à taxa zero nos termos da legislação nacional, em conformidade com a derrogação prevista no artigo 28, n.º 2, da Sexta Diretiva.
- 14 Os Commissioners reconheceram que a Compass pagara IVA em excesso. Em janeiro de 2008, a Compass apresentou pedidos de reembolso relativos ao IVA cobrado em excesso respeitante aos períodos compreendidos entre 1 de abril de 1973 e 2 de fevereiro de 2002.
- 15 Os Commissioners procederam ao reembolso do IVA pago indevidamente pela Compass respeitante aos períodos compreendidos entre 1 de abril de 1973 e 31 de outubro de 1996. Em contrapartida, indeferiram os pedidos de reembolso relativos aos outros períodos, invocando a prescrição desses pedidos. Com efeito, consideraram que o prazo de prescrição de três anos começou a correr em 4 de dezembro de 1996 para os exercícios encerrados a partir dessa data e que o mesmo já tinha expirado à data em que foram feitos os pedidos. Como indicou o tribunal de reenvio, os períodos em causa no processo principal limitam-se, por esse facto, aos dois exercícios da Compass encerrados após 4 de dezembro de 1996 e antes de 1 de maio de 1997, uma vez que a sociedade não contesta que a prescrição correu validamente após esta última data.
- 16 A Compass interpôs então recurso para o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido] contra a recusa dos Commissioners em reembolsar-lhe o IVA pago indevidamente relativo a esses dois exercícios. Em apoio deste recurso, a Compass sustenta que a diferença de tratamento dado a um pedido de reembolso de IVA cobrado, como o que apresentou, e um pedido de dedução do IVA pago a montante é contrária ao princípio da igualdade de tratamento. Com efeito, segundo a Compass, não se justifica que, relativamente a esses mesmos exercícios, um sujeito passivo possa fazer um pedido de dedução do IVA, mas não um pedido de reembolso de IVA pago indevidamente. A divergência temporal prevista na regulamentação do Reino Unido quanto à data a partir do qual entra em vigor o prazo de prescrição de três anos, introduzindo assim uma diferença de tratamento entre estes dois tipos de pedidos e que resultaria do acaso decorrente dos antecedentes que levaram à fixação do referido prazo de prescrição, não é objetivamente justificada.

17 Nestas circunstâncias, o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) A diferença de tratamento, prevista no Reino Unido, dos pedidos relativos ao imposto a jusante (que podiam ser apresentados relativamente a períodos findos antes de 4 de dezembro de 1996) e dos pedidos Fleming relativos ao imposto a montante (que podiam ser apresentados relativamente a períodos findos antes de 1 de maio de 1997, ou seja, até mais tarde do que os pedidos Fleming relativos ao imposto a jusante) consubstancia:
- a) uma violação do princípio geral do direito da UE da igualdade de tratamento; e/ou
 - b) uma violação do princípio geral do direito da UE do princípio da neutralidade fiscal; e/ou
 - c) uma violação do princípio geral do direito da UE o princípio da efetividade; e/ou
 - d) uma violação de outro princípio geral pertinente do direito da UE?
- 2) Em caso de resposta afirmativa a qualquer das alíneas a) a d) da [primeira] questão [...], de que modo devem ser tratados os pedidos Fleming relativos ao imposto a jusante, no que se refere ao período compreendido entre 4 de dezembro de 1996 e 30 de abril de 1997?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 18 Com a primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se os princípios da neutralidade fiscal, da igualdade de tratamento e da efetividade se opõem a um regime nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no quadro da redução do prazo de prescrição dos pedidos de reembolso de IVA pago indevidamente, por um lado, e dos pedidos de dedução do IVA pago a montante, por outro, prevê períodos transitórios diferentes, de forma que os pedidos relativos a dois exercícios de três meses estão sujeitos a prazos de prescrição diferentes, consoante tenham por objeto o reembolso do IVA pago indevidamente ou a dedução do IVA pago a montante.
- 19 Como resulta da decisão de reenvio, em conformidade com a Section 80(4) e com a Section 25(6), da Lei de 1994, aplicado pela Regulation 29(1A) do Regulamento de 1995 sobre o imposto sobre o valor acrescentado, na versão aplicável aos factos do processo principal, para os quais remete a Section 121 da Lei de 2008, os pedidos de reembolso do IVA pago indevidamente e os pedidos relativos à dedução do IVA pago a montante são sujeitos ao mesmo prazo de prescrição reduzido de três anos. Em contrapartida, a data a partir da qual este prazo passa a ser aplicável, resultante dos períodos transitórios instituídos pela Section 121 da Lei de 2008, que codificou a prática dos Commissioners, períodos criados em conformidade com o direito da União, como foi exposto nos n.ºs 10 a 12 do presente acórdão, é diferente para os dois tipos de pedidos. Por um lado, segundo a Section 121(1) da Lei de 2008, este prazo de prescrição de três anos não se aplica aos pedidos de reembolso de IVA pago indevidamente relativo a um montante contabilizado ou pago a título de um exercício encerrado antes de 4 de dezembro de 1996 se o pedido for apresentado antes de 1 de abril de 2009. Por outro lado, a Section 121(2) estabelece que o prazo de prescrição não se aplica a um pedido de dedução do IVA pago a montante que se tenha tornado exigível a título de um exercício encerrado antes de 1 de maio de 1997, se o pedido tiver sido apresentado até 1 de abril de 2009.
- 20 Resulta da decisão de reenvio que o pedido de reembolso do IVA pago indevidamente, apresentado pela Compass, foi indeferido com base na Section 121(1) da Lei de 2008 e no prazo de prescrição de três anos aplicável aos exercícios encerrados após 4 de dezembro de 1996 nele previsto. A decisão teria sido diferente se uma sociedade tivesse apresentado um pedido de dedução do IVA pago a montante, uma vez que o prazo de prescrição de três anos relativo a este tipo de pedidos só é aplicável aos exercícios encerrados depois de 1 de maio de 1997.

- 21 Em primeiro lugar, há que recordar que, segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal se opõe em especial a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (acórdãos de 3 de maio de 2001, Comissão/França, C-481/98, EU:C:2001:237, n.º 22, e de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 32).
- 22 Ora, nenhum elemento dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça pelo tribunal de reenvio permite considerar que, do ponto de vista do IVA, as prestações de serviços efetuadas pela Compass tenham sido sujeitas a um tratamento diferente daquele que foi dado a prestações semelhantes de um operador económico concorrente.
- 23 Com efeito, como indica o advogado-geral no n.º 54 das suas conclusões, os Commissioners aplicaram a todos os requerentes, incluindo à Compass, as regras que regem os prazos de prescrição em função da natureza das suas reclamações, consoante dissessem respeito a um pedido de reembolso de IVA pago indevidamente ou a um pedido de dedução do IVA pago a montante.
- 24 Em segundo lugar, no que toca ao princípio da igualdade de tratamento, o Tribunal de Justiça declarou que, enquanto a violação do princípio da neutralidade fiscal, que constitui a tradução, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento, só pode ser considerada entre operadores económicos concorrentes, a violação do princípio geral de igualdade pode ser caracterizada, em matéria fiscal, por outros tipos de discriminações que afetam operadores económicos que não são forçosamente concorrentes, mas que se encontram numa situação comparável noutros aspetos (v., neste sentido, acórdão de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, n.º 49).
- 25 Segundo jurisprudência constante, a violação do princípio da igualdade de tratamento através de um tratamento diferenciado pressupõe que as situações em causa sejam comparáveis no que respeita a todos os elementos que as caracterizam (acórdão de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e o., C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 25). Os elementos que caracterizam situações diferentes e, portanto, o seu caráter comparável devem ser determinados e apreciados à luz do objeto das disposições em causa e do objetivo por elas prosseguido, devendo ser tidos em consideração, para esse efeito, os princípios e objetivos do domínio do qual releva o ato em questão. (v., neste sentido, acórdãos de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e o., C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 26, e de 7 de março de 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, n.º 42).
- 26 Há, assim, que examinar se, no tocante aos prazos de prescrição previstos na Section 121 da Lei de 2008, a situação de um operador económico como a Compass, que pretende obter o reembolso do IVA pago indevidamente às autoridades fiscais, é comparável à de outro operador económico que pede a dedução do IVA pago a montante a essas mesmas autoridades.
- 27 A este respeito, a Compass considera que a situação de um operador económico que pede o reembolso de IVA pago indevidamente é comparável à de um operador económico que pede a dedução do IVA pago a montante por, designadamente como resulta do acórdão de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), esses dois operadores serem titulares de um crédito de IVA perante as autoridades fiscais. Pelo contrário, o Reino Unido e a Comissão Europeia alegam que essas situações não têm caráter comparável, considerando a natureza jurídica diferente dos direitos em que são baseados os dois tipos de pedidos.
- 28 Para verificar se as referidas situações são ou não comparáveis, por um lado, há que determinar os elementos que caracterizam um pedido de reembolso de IVA pago indevidamente, como o da Compass. A este respeito, há que recordar que a Sexta Diretiva não prevê nenhuma disposição relativa à regularização, pelo emitente da fatura, do IVA indevidamente faturado. Nestas condições, cabe, em princípio, aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente

faturado pode ser regularizado (v., neste sentido, acórdãos de 19 de setembro de 2000, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, n.ºs 48 e 49, e de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, n.º 25).

- 29 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito de obter o reembolso dos impostos cobrados por um Estado-Membro em violação das regras do direito da União é a consequência e o complemento dos direitos conferidos às pessoas pelas disposições do direito da União, tal como têm sido interpretadas pelo Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdãos de 9 de novembro de 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, n.º 12; de 8 de março de 2001, *Metallgesellschaft e o.*, C-397/98 e C-410/98, EU:C:2001:134, n.º 84; e de 19 de julho de 2012, *Littlewoods Retail e o.*, C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 24). O Estado-Membro está, assim, em princípio, obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União (v., em especial, acórdãos de 14 de janeiro de 1997, *Comateb e o.*, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 20, e de 19 de julho de 2012, *Littlewoods Retail e o.*, C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 24).
- 30 O pedido de reembolso do IVA pago indevidamente releva do direito à repetição do indevido, o qual, segundo jurisprudência constante, visa resolver as consequências da incompatibilidade do imposto com o direito da União, neutralizando o encargo económico que indevidamente onerou o operador que, afinal, o veio a suportar efetivamente (v., neste sentido, acórdão de 20 de outubro de 2011, *Danfoss e Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, n.º 23).
- 31 Há, assim, que salientar que o elemento que caracteriza esse direito a reembolso, e que lhe dá origem, é a existência de um pagamento, por um sujeito passivo, de um montante indevido a título de IVA às autoridades fiscais em violação do direito da União. É precisamente o caráter indevido desse IVA que fundamenta o direito à repetição e assegura, em conformidade com as condições previstas no direito nacional de cada Estado-Membro no respeito dos princípios da equivalência e da efetividade, que o encargo económico resultante desse pagamento seja neutralizado relativamente a esse sujeito passivo.
- 32 Por outro lado, no que se refere à determinação dos elementos que caracterizam um pedido de dedução do IVA pago a montante, importa salientar que, enquanto o direito ao reembolso do IVA pago indevidamente resulta dos princípios gerais do direito da União, como salientou o advogado-geral no n.º 59 das suas conclusões e como resulta dos n.ºs 29 e 30 do presente acórdão, o direito à dedução do IVA pago a montante está previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Diretiva.
- 33 O Tribunal de Justiça já declarou que o direito dos sujeitos passivos a deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhe foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União. O direito à dedução do IVA faz, assim, parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v., designadamente, acórdãos de 6 de dezembro de 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, n.ºs 25 e 26, e de 22 de junho de 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, n.ºs 30 e 31).
- 34 O regime de deduções visa libertar completamente o sujeito passivo do peso 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, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, n.º 19; de 6 de julho de 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 48; e de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 43).
- 35 Assim, o Tribunal de Justiça já declarou que o exercício do direito à dedução do IVA está limitado apenas aos impostos devidos e não pode ser estendido ao IVA indevidamente faturado e pago às autoridades fiscais (acórdãos de 15 de março de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, n.ºs 23 e 27, e de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 47).

- 36 Assim, ao contrário do elemento que caracteriza o direito ao reembolso do IVA pago indevidamente, o direito à dedução do IVA, que constitui um direito inerente ao mecanismo do IVA instituído pelo sistema comum do IVA, baseia-se na existência de um imposto devido.
- 37 Decorre do que precede que, enquanto o direito ao reembolso do IVA pago indevidamente visa remediar uma situação que procede de uma violação do direito da União, permitindo ao beneficiário desse direito neutralizar um encargo económico indevidamente suportado, o direito à dedução do IVA pago a montante decorre da própria aplicação do sistema comum do IVA, a fim de que o IVA devido ou pago não seja suportado pelo sujeito passivo no quadro das suas atividades económicas sujeitas a IVA, garantindo assim a neutralidade quanto à carga fiscal das suas atividades.
- 38 Como indicou o advogado-geral no n.º 60 das suas conclusões, tal diferença quanto à natureza dos direitos em causa e aos objetivos que são por eles prosseguidos justifica que possam existir regimes jurídicos próprios a cada um desses direitos, nomeadamente no que se refere ao seu conteúdo e às condições do seu exercício, como o prazo de prescrição das ações destinadas a exercer os direitos e, mais concretamente, a data a partir da qual esses prazos são aplicáveis.
- 39 Por conseguinte, o facto de se poder considerar, como indica a Compass nas suas observações escritas, que o titular do direito ao reembolso do IVA pago indevidamente e o do direito à dedução do IVA pago a montante são ambos detentores de crédito de IVA perante as autoridades fiscais, não pode, em si mesmo, conduzir à conclusão de que a sua situação é comparável para efeitos de aplicação do princípio de igualdade de tratamento em matéria fiscal, tendo em conta as diferenças fundamentais relativas quer aos objetivos prosseguidos pelos regimes jurídicos próprios desses direitos quer pelos elementos que os caracterizam. Tendo em conta essas diferenças, as autoridades fiscais nacionais não são obrigadas a tratar os titulares desses direitos da mesma maneira no que se refere aos prazos de prescrição dos pedidos relativos a esses mesmos direitos nem, nomeadamente, a prever uma data igual para aplicação de um novo prazo de prescrição.
- 40 Além disso, no que respeita ao acórdão de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), invocado pela Compass nas suas observações escritas, como indicado no n.º 27 do presente acórdão, importa salientar que é verdade que o Tribunal de Justiça indicou, no n.º 50 desse acórdão, que o princípio geral de igualdade de tratamento pode ser aplicado a uma situação em que os operadores económicos são todos titulares de um crédito de IVA, pretendem obter o seu reembolso junto das autoridades fiscais e recebem um tratamento diferente para o seu pedido de reembolso. Todavia, a interpretação do direito da União a que o Tribunal de Justiça procedeu nesse acórdão dizia respeito a uma situação em que os operadores económicos pretendiam todos obter o reembolso do IVA que tinham pago indevidamente às autoridades fiscais e obtinham uma resposta diferente ao seu pedido de reembolso. Assim, tendo em conta as diferenças entre os factos em causa naquele acórdão e os factos objeto do processo principal, a interpretação feita pelo Tribunal de Justiça naquele acórdão não põe em causa a interpretação segundo a qual o direito ao reembolso do IVA pago indevidamente e o direito à dedução do IVA pago a montante têm uma natureza diferente.
- 41 Decorre do que precede que, relativamente aos períodos transitórios em matéria de prescrição previstos na Section 121 da Lei de 2008, instituídos, como resulta do n.º 19 do presente acórdão, para garantir a efetividade do direito ao reembolso e dar cumprimento ao direito da União, a situação de um operador económico, como a Compass, que pretende obter o reembolso do IVA que pagou indevidamente às autoridades fiscais nacionais, não é comparável à de outro operador económico que pede a dedução do IVA que pagou a montante às mesmas autoridades. O princípio da igualdade não se opõe, assim, a que estas duas situações sejam tratadas de maneira diferente no que se refere aos prazos resultantes destes períodos transitórios.
- 42 Em terceiro lugar, no que toca à análise da primeira questão à luz do princípio da efetividade, importa salientar que o Tribunal de Justiça reconheceu a compatibilidade com o direito da União da fixação de prazos razoáveis de recurso, sob pena de preclusão, no interesse da segurança jurídica que protege

simultaneamente o interessado e a administração em causa. Com efeito, esses prazos não são suscetíveis de, na prática, impossibilitarem ou dificultarem excessivamente o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União, embora, por definição, a expiração desses prazos implique a rejeição, total ou parcial, da ação proposta. (v., neste sentido, acórdãos de 17 de julho de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, n.º 48, e 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 este respeito, um prazo nacional de preclusão de três anos é razoável (v., neste sentido, acórdãos de 11 de julho de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, n.º 35, e de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, n.º 28).

- 43 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou, no n.º 38 do acórdão de 11 de julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), que o princípio da efetividade não se opõe a que uma legislação nacional reduza o prazo durante o qual pode ser pedido o reembolso de quantias pagas em violação do direito da União, na condição não apenas de o novo prazo fixado apresentar um caráter razoável, mas também de esta nova legislação comportar um regime transitório que permita aos sujeitos jurídicos disporem de um prazo suficiente, após a sua adoção, para poderem apresentar os pedidos de reembolso que tinham o direito de apresentar ao abrigo da anterior legislação.
- 44 Ora, há que constatar que, como indica o Reino Unido nas suas observações escritas, uma disposição como a Section 121 da Lei de 2008, que prevê períodos transitórios para a aplicação dos prazos de prescrição reduzidos para os pedidos de reembolso do IVA pago indevidamente e para os pedidos relativos à dedução do IVA pago a montante, respeita as condições fixadas pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 11 de julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).
- 45 O facto de os períodos transitórios relativos à data a partir da qual os novos prazos de prescrição reduzidos são aplicáveis serem diferentes, consoante os prazos se apliquem a estes dois tipos de pedidos, não tem implicação alguma nessa conclusão, uma vez que, ao serem aplicados, aqueles prazos não tornam impossível ou excessivamente difícil o reembolso do IVA pago indevidamente e a dedução do IVA pago a montante. Uma vez que, na situação em causa no processo principal, a redução do prazo de prescrição dos dois tipos de pedidos em causa se aplica a partir de 4 de dezembro de 1996, no caso dos primeiros, e a partir de 1 de maio de 1997, no caso dos segundos, como indicado no n.º 12 do presente acórdão, essa redução, que não teve efeitos retroativos em razão dos períodos transitórios, permitiu aos particulares, como a Compass, disporem, para apresentarem os seus pedidos relativamente a períodos posteriores, respetivamente, a 4 de dezembro de 1996, para os primeiros, e a 1 de maio de 1997, para os segundos, de um prazo efetivo de três anos. Por conseguinte, há que constatar que os prazos em causa no processo principal têm um caráter razoável, de forma que o princípio da efetividade não se opõe a essa regulamentação.
- 46 Resulta das considerações que precedem que há que responder à primeira questão que os princípios da neutralidade fiscal, da igualdade de tratamento e da efetividade não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no quadro da redução do prazo de prescrição dos pedidos de reembolso do IVA pago indevidamente, por um lado, e dos pedidos de dedução do IVA pago a montante, por outro, prevê períodos de transição diferentes, de forma que os pedidos relativos a dois exercícios contabilísticos de três meses estão sujeitos a prazos de prescrição diferentes, consoante tenham por objeto o reembolso do IVA pago indevidamente ou a dedução do IVA pago a montante.

Quanto à segunda questão

- 47 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não é necessário responder à segunda questão.

Quanto às despesas

- ⁴⁸ 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 (Quarta Secção) declara:

Os princípios da neutralidade fiscal, da igualdade de tratamento e da efetividade não se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, no quadro da redução do prazo de prescrição dos pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pago indevidamente, por um lado, e dos pedidos de dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, por outro, prevê períodos de transição diferentes, de forma que os pedidos relativos a dois exercícios contabilísticos de três meses estão sujeitos a prazos de prescrição diferentes, consoante tenham por objeto o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pago indevidamente ou a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante.

Assinaturas