



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

2 de maio de 2019*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Reembolso do IVA — Diretiva 2008/9/CE — Artigo 20.º — Pedido de informações adicionais formulado pelo Estado-Membro do reembolso — Informações a fornecer no prazo de um mês a contar da receção do pedido pelo destinatário — Natureza jurídica desse prazo e consequências da sua inobservância»

No processo C-133/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil, França), por Decisão de 14 de fevereiro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de fevereiro de 2018, no processo

Sea Chefs Cruise Services GmbH

contra

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal presidente de secção, F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund (relator) e L. S. Rossi, juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da Sea Chefs Cruise Services GmbH, por D. Martin-Picod, avocate,
- em representação do Governo francês, por A. Alidière, E. de Moustier e D. Colas, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: francês.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 17 de janeiro de 2019,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 20.º, n.º 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/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutra Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Sea Chefs Cruise Services GmbH (a seguir «Sea Chefs»), sociedade estabelecida na Alemanha, ao ministre de l'Action et des Comptes publics (ministro da Ação e das Contas Públicas, França) a respeito da decisão deste de indeferir o pedido da Sea Chefs de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago por esta sociedade em relação ao exercício de 2014.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2008/9

- 3 O considerando 2 da Diretiva 2008/9 tem a seguinte redação:
«As regras previstas na [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 a sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO 1979, L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116)], deverão ser alteradas no que se refere aos prazos dentro dos quais são notificadas às empresas as decisões relativas aos pedidos de reembolso. Ao mesmo tempo, deverá estabelecer-se que também as empresas deem obrigatoriamente resposta dentro dos prazos fixados. Além disso, o procedimento deverá ser simplificado e modernizado, permitindo-se o recurso às modernas tecnologias.»
- 4 Nos termos do considerando 3 da Diretiva 2008/9:
«O novo procedimento deverá promover a posição das empresas, uma vez que os Estados-Membros serão obrigados a pagar juros se o reembolso for efetuado com atraso, e que será reforçado o direito de recurso por parte das empresas.»
- 5 O artigo 1.º desta diretiva dispõe:
«A presente diretiva define as modalidades de reembolso do [IVA], previstas no artigo 170.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),] aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso [...].»

6 O artigo 2.º da Diretiva 2008/9 enuncia:

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

[...]

5) “Requerente”, o sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso que apresenta o pedido de reembolso.»

7 O artigo 3.º desta diretiva prevê:

«A presente diretiva é aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preenchem as seguintes condições:

[...]»

8 O artigo 5.º da referida diretiva dispõe:

«Cada Estado-Membro reembolsa aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso o IVA cobrado relativamente a bens que lhes tenham sido entregues ou a serviços que lhes tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro, na medida em que tais bens e serviços sejam utilizados para as seguintes operações:

a) Operações a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 169.º da Diretiva 2006/112/CE;

[...]»

9 O artigo 7.º da Diretiva 2008/9 prevê:

«Para obterem um reembolso do IVA no Estado-Membro de reembolso, os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso devem dirigir um pedido de reembolso eletrónico a esse Estado-Membro e apresentá-lo ao Estado-Membro em que estão estabelecidos através do portal eletrónico criado por esse Estado-Membro.»

10 O artigo 8.º dessa diretiva dispõe:

«1. O pedido de reembolso deve incluir as seguintes informações:

a) Nome e endereço completo do requerente;

b) Endereço de contacto por meios eletrónicos;

c) Descrição da atividade profissional do requerente para a qual foram adquiridos os bens e serviços;

d) Período de reembolso a que diz respeito o pedido;

e) Declaração do requerente em como não procedeu a entregas de bens ou prestações de serviços consideradas efetuadas no Estado-Membro de reembolso durante o período de reembolso, com exceção das operações a que se referem as subalíneas i) e ii) da alínea b) do artigo 3.º;

f) Número de identificação para efeitos do IVA ou número de identificação fiscal do requerente;

g) Referência da conta bancária, incluindo os códigos IBAN e BIC.

2. Além das informações a que se refere o n.º 1, o pedido de reembolso deve conter, relativamente a cada Estado-Membro de reembolso e a cada fatura ou documento de importação, as seguintes informações:

- a) O nome e endereço completo do fornecedor ou prestador de serviços;
- b) Exceto no caso de importação, o número de identificação para efeitos do IVA ou o número de identificação fiscal do fornecedor ou prestador de serviços, atribuído pelo Estado-Membro de reembolso nos termos do disposto nos artigos 239.º e 240.º da Diretiva 2006/112/CE;
- c) Exceto no caso de importação, o prefixo do Estado-Membro de reembolso, nos termos do artigo 215.º da Diretiva 2006/112/CE;
- d) A data e o número da fatura ou do documento de importação;
- e) O valor tributável e o montante do IVA, expressos na moeda do Estado-Membro de reembolso;
- f) O montante do IVA dedutível, calculado nos termos do artigo 5.º e do segundo parágrafo do artigo 6.º [da Diretiva 2008/9], expresso na moeda do Estado-Membro de reembolso;
- g) Quando aplicável, o *pro rata* de dedução, calculado nos termos do artigo 6.º [dessa diretiva], expresso em percentagem;
- h) A natureza dos bens e serviços adquiridos, indicada de acordo com os códigos constantes do artigo 9.º [da referida diretiva].»

11 O artigo 9.º da Diretiva 2008/9 prevê:

«1. No pedido de reembolso, a natureza dos bens e serviços adquiridos deve ser designada por um dos seguintes códigos:

[...]

2. O Estado-Membro de reembolso pode exigir que o requerente forneça informações adicionais codificadas, por via eletrónica, relativamente a cada um dos códigos constantes do n.º 1, na medida em que essas informações sejam necessárias devido a quaisquer limitações do direito à dedução ao abrigo da Diretiva 2006/112/CE, conforme aplicável no Estado-Membro de reembolso, ou à aplicação de uma derrogação relevante recebida pelo Estado-Membro de reembolso ao abrigo dos artigos 395.º ou 396.º da referida diretiva.»

12 O artigo 11.º da Diretiva 2008/9 enuncia:

«O Estado-Membro de reembolso pode exigir que o requerente apresente a descrição da sua atividade profissional por meio dos códigos harmonizados estabelecidos nos termos do segundo parágrafo do n.º 3 do artigo 34.º-A do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho[, de 7 de outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO 2003, L 264, p. 1)].»

13 O artigo 15.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«1. O pedido de reembolso deve ser apresentado ao Estado-Membro de estabelecimento até 30 de setembro do ano civil subsequente ao período de reembolso. O pedido de reembolso apenas é considerado apresentado quando o requerente tiver comunicado todas as informações exigidas nos termos dos artigos 8.º, 9.º e 11.º

[...]»

14 O artigo 19.º da referida diretiva prevê:

«1. O Estado-Membro de reembolso deve notificar sem demora o requerente, por via eletrónica, da data em que o pedido foi recebido.

2. O Estado-Membro de reembolso deve notificar o requerente da sua decisão de deferir ou indeferir o pedido de reembolso no prazo de quatro meses a contar da data de receção do mesmo por esse Estado-Membro.»

15 O artigo 20.º da mesma diretiva dispõe:

«1. Se o Estado-Membro de reembolso considerar que não recebeu todas as informações pertinentes para basear a sua decisão sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso, pode solicitar, por via eletrónica, informações adicionais, designadamente ao requerente ou às autoridades competentes do Estado-Membro de estabelecimento, no prazo de quatro meses a que se refere o n.º 2 do artigo 19.º Se as informações adicionais forem solicitadas a uma pessoa que não seja o requerente ou uma autoridade competente de um Estado-Membro, o pedido só deve ser apresentado por via eletrónica se o destinatário a ela tiver acesso.

Se necessário, o Estado-Membro de reembolso pode pedir novas informações adicionais.

As informações solicitadas de acordo com o presente número podem incluir o original ou uma cópia da fatura ou do documento de importação pertinentes, se o Estado-Membro de reembolso tiver dúvidas razoáveis relativamente à validade ou exatidão de determinado pedido. Nesse caso, não são aplicáveis os limiares referidos no artigo 10.º

2. As informações solicitadas ao abrigo do n.º 1 devem ser fornecidas ao Estado-Membro de reembolso no prazo de um mês a contar da data em que o pedido tenha sido recebido pela pessoa a quem era dirigido.»

16 O artigo 21.º da Diretiva 2008/9 prevê:

«Se o Estado-Membro de reembolso solicitar informações adicionais, deve notificar o requerente da sua decisão de deferir ou indeferir o pedido de reembolso no prazo de dois meses a contar da data de receção das informações solicitadas ou, se não tiver obtido resposta a esse pedido de informações, no prazo de dois meses a contar do termo do prazo estabelecido no n.º 2 do artigo 20.º No entanto, o prazo disponível para a decisão sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso não pode ser inferior a seis meses a contar da data de receção do pedido pelo Estado-Membro de reembolso.

Se o Estado-Membro de reembolso solicitar novas informações adicionais, deve notificar o requerente da sua decisão sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso no prazo de oito meses a contar da data de receção do mesmo por esse Estado-Membro.»

17 O artigo 23.º desta diretiva enuncia:

«1. Quando o pedido de reembolso for total ou parcialmente indeferido, os fundamentos da decisão de indeferimento devem ser notificados ao requerente pelo Estado-Membro de reembolso juntamente com a decisão.

2. O requerente pode recorrer das decisões de indeferimento de um pedido de reembolso para as autoridades competentes do Estado-Membro de reembolso de acordo com as formalidades e dentro dos prazos fixados para recursos relativos a pedidos de reembolso apresentados por pessoas estabelecidas nesse Estado-Membro.

Se, ao abrigo da lei do Estado-Membro de reembolso, a ausência de decisão sobre um pedido de reembolso dentro dos prazos estabelecidos na presente diretiva não equivaler a um deferimento ou indeferimento, o requerente dispõe de todos os procedimentos administrativos ou judiciais de que dispõem na mesma situação os sujeitos passivos estabelecidos nesse Estado-Membro. Se esses procedimentos não estiverem disponíveis, a ausência de decisão sobre um pedido de reembolso dentro desses prazos significa que o pedido é considerado indeferido.»

18 O artigo 26.º da referida diretiva dispõe:

«São devidos juros ao requerente pelo Estado-Membro de reembolso sobre o montante do reembolso a pagar caso o pagamento do reembolso seja efetuado após o termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 22.º

Não é aplicável o primeiro parágrafo se o requerente não apresentar ao Estado-Membro de reembolso, dentro do prazo estabelecido, as informações adicionais ou as novas informações adicionais solicitadas. [...]»

Diretiva 2006/112/CE

19 A Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva IVA»), prevê, no seu artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo:

«Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

20 O artigo 167.º da Diretiva IVA enuncia:

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

21 O artigo 169.º da referida diretiva dispõe:

«Para além da dedução referida no artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações:

- a) Operações relacionadas com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º, efetuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro.
- b) Operações isentas em conformidade com os artigos 138.º, 142.º, 144.º, 146.º a 149.º, 151.º, 152.º, 153.º e 156.º, a alínea b) do n.º 1 do artigo 157.º, e os artigos 158.º a 161.º e 164.º;
- c) Operações isentas em conformidade com as alíneas a) a f) do n.º 1 do artigo 135.º, quando o destinatário se encontrar estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam diretamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para fora da Comunidade.»

22 Nos termos do artigo 170.º da referida diretiva:

«Os sujeitos passivos que, na aceção do artigo 1.º da [Décima Terceira] Diretiva 86/560/CEE [do Conselho, de 17 de novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (JO 1986, L 326, p. 40)], do ponto 1 do artigo 2.º e do artigo 3.º da Diretiva 2008/9/CE e do artigo 171.º da presente diretiva, não estejam estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA têm direito a obter o seu reembolso, desde que os bens ou serviços sejam utilizados para as operações seguintes:

- a) Operações a que se refere o artigo 169.º;
- b) Operações em relação às quais o imposto seja devido unicamente pelo destinatário, em conformidade com o disposto nos artigos 194.º a 197.º e 199.º»

23 O artigo 171.º, n.º 1, da mesma diretiva enuncia:

«O reembolso do IVA em benefício dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sujeitas ao IVA, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, é efetuado nos termos da Diretiva 2008/9/CE.»

Direito francês

24 O artigo 242-0 W do anexo II do Code général des impôts (Código Geral dos Impostos), através do qual o artigo 20.º da Diretiva 2008/9 foi transposto para direito francês, dispõe:

«I. — A Autoridade Tributária pode solicitar, por via eletrónica, no prazo mencionado em II do artigo 242-0 V, informações adicionais, designadamente ao requerente ou às autoridades competentes do Estado-Membro da União Europeia em que o mesmo está estabelecido, se considerar que não dispõe de todas as informações necessárias para decidir sobre a totalidade ou parte do pedido de reembolso apresentado pelo requerente. Se as informações adicionais forem solicitadas a uma pessoa que não seja o requerente ou a autoridade competente de um Estado-Membro, o pedido deve ser apresentado por via eletrónica se o destinatário a ela tiver acesso.

Se o considerar útil, a Autoridade Tributária pode pedir novas informações adicionais.

No quadro desses pedidos, a Autoridade Tributária poderá solicitar ao requerente a apresentação do original de uma fatura ou de um documento de importação, se tiver razões para duvidar da validade ou exatidão de um crédito em particular. O pedido pode abranger qualquer das operações, independentemente do seu montante.

II. — As informações adicionais solicitadas em conformidade com o disposto em I devem ser fornecidas no prazo de um mês a contar da data em que o pedido tenha sido recebido pela pessoa a quem era dirigido.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

25 Em 17 de setembro de 2015, a Sea Chefs, sociedade estabelecida na Alemanha, apresentou um pedido de reembolso do crédito de IVA de que dispunha relativamente ao período de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2014, através do portal eletrónico colocado à sua disposição no seu Estado-Membro de estabelecimento.

- 26 Em 14 de dezembro de 2015, a Autoridade Tributária francesa (a seguir «Autoridade Tributária») enviou, por correio eletrónico, um pedido de informações adicionais à Sea Chefs. Na falta de resposta no prazo fixado de um mês, essa autoridade indeferiu, em 29 de janeiro de 2016, o pedido de reembolso apresentado pela referida sociedade.
- 27 A Sea Chefs interpôs recurso desta decisão de indeferimento para o tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil). Em apoio do seu recurso, esta sociedade apresentou àquele órgão jurisdicional os documentos e as informações solicitados pela Autoridade Tributária no seu pedido de informações adicionais.
- 28 A Autoridade Tributária considera que este recurso deve ser julgado inadmissível com o fundamento de que a inobservância do prazo de resposta de um mês levou à caducidade do pedido de reembolso, o que tornaria impossível uma regularização através da apresentação direta no tribunal nacional de informações adicionais passíveis de provar a existência do direito ao reembolso do IVA.
- 29 A Sea Chefs sustenta que a impossibilidade de regularizar a sua situação no âmbito do recurso previsto no artigo 23.º da Diretiva 2008/9 é contrária ao princípio da neutralidade do IVA e ao princípio da proporcionalidade.
- 30 O órgão jurisdicional de reenvio indica que a Diretiva 2008/9 não especifica as consequências, quanto ao direito ao reembolso do IVA, de uma inobservância do prazo de resposta previsto no artigo 20.º, n.º 2, dessa diretiva, nem se o sujeito passivo dispõe da possibilidade de regularizar o seu pedido apresentando ao juiz nacional os elementos suscetíveis de demonstrar a existência do seu direito ao reembolso.
- 31 Nestas condições, o tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil, França) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as disposições [do artigo 20.º, n.º 2] da [Diretiva 2008/9] ser interpretadas no sentido de que criam uma regra de caducidade que implica que um sujeito passivo de um Estado-Membro que pede o reembolso do [IVA] a um Estado-Membro no qual não está estabelecido não pode regularizar o seu pedido de reembolso perante o órgão jurisdicional competente se não respeitar o prazo de resposta a um pedido de informações formulado pela Administração, em conformidade com as disposições [do artigo 20.º, n.º 1, dessa diretiva] ou, pelo contrário, devem ser interpretadas no sentido de que este sujeito passivo pode, no âmbito do direito ao recurso previsto no artigo 23.º da [referida] diretiva e tendo em consideração os princípios da neutralidade e da proporcionalidade do [IVA], regularizar o seu pedido perante o órgão jurisdicional competente?»

Quanto à questão prejudicial

- 32 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 deve ser interpretado no sentido de que o prazo de um mês previsto nessa disposição para fornecer ao Estado-Membro de reembolso as informações adicionais solicitadas por esse Estado-Membro é um prazo de caducidade que implica, em caso de inobservância desse prazo ou de falta de resposta, que o sujeito passivo perde a possibilidade de regularizar o seu pedido de reembolso apresentando diretamente ao juiz nacional informações adicionais suscetíveis de provar a existência do seu direito ao reembolso do IVA.
- 33 Importa, por um lado, recordar que, em conformidade com o artigo 170.º, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o seu artigo 169.º e com os artigos 3.º e 5.º da Diretiva 2008/9, os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA têm direito a obter o reembolso deste imposto,

desde que os bens ou os serviços sejam utilizados para as suas operações relacionadas com as atividades referidas no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da primeira dessas diretivas, efetuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro, ou para as operações isentas mencionadas no referido artigo 169.º, alíneas b) e c). Por outro lado, o artigo 171.º da Diretiva IVA remete para a Diretiva 2008/9 no que se refere às modalidades de exercício desse direito.

- 34 No que respeita ao direito ao reembolso, o Tribunal de Justiça já declarou que o direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro obter o reembolso do IVA pago noutra Estado-Membro, conforme regulado pela Diretiva 2008/9, é idêntico ao direito, instituído a favor desse sujeito passivo pela Diretiva IVA, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 36 e jurisprudência referida).
- 35 Além disso, o Tribunal de Justiça precisou que, como o direito à dedução, o direito ao reembolso constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, que visa liberar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, conseqüentemente, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os objetivos ou os resultados dessas atividades, desde que essas atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.ºs 37 e 38 e jurisprudência referida).
- 36 O direito à dedução e, portanto, ao reembolso faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é exercido imediatamente no que respeita à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 39 e jurisprudência referida).
- 37 No que respeita às modalidades do exercício do direito ao reembolso do IVA, há que salientar, por um lado, que o artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9 estabelece uma série de obrigações que o sujeito passivo ao qual essa diretiva é aplicável deve preencher para beneficiar de um reembolso, a saber, apresentar ao seu Estado-Membro de estabelecimento o seu pedido de reembolso «até» à data prevista nesta disposição e fornecer todas as informações exigidas nos termos dos artigos 8.º, 9.º e 11.º dessa diretiva. Por outro lado, o artigo 20.º da referida diretiva permite ao Estado-Membro de reembolso, se considerar que não recebeu as informações pertinentes para basear a sua decisão sobre a totalidade ou parte desse pedido, a possibilidade de solicitar, designadamente ao sujeito passivo ou às autoridades competentes do Estado-Membro de estabelecimento, informações adicionais, as quais devem ser fornecidas no prazo de um mês a contar da data de receção do pedido de informações pelo destinatário.
- 38 No que se refere a esta última disposição, importa observar que a sua redação, enquanto tal, não permite resolver a questão de saber se o prazo aí referido constitui ou não um prazo de caducidade. No entanto, o caráter não obrigatório desse prazo pode ser deduzido do contexto em que a referida disposição se inscreve na Diretiva 2008/9.
- 39 Com efeito, no que respeita ao prazo de apresentação de um pedido de reembolso, previsto no artigo 7.º da Oitava Diretiva 79/1072, no qual figurava a expressão «o mais tardar», ou o termo «até» no artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, o Tribunal de Justiça considerou que estas expressões são uma clarificação que indica muito precisamente que um pedido de reembolso já não pode ser validamente apresentado depois do termo do prazo fixado para esse efeito e que, por conseguinte, o prazo em causa é um prazo de caducidade, cuja inobservância acarreta a perda do direito ao reembolso do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 21 de junho de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, n.ºs 26 e 33).

- 40 Ora, em primeiro lugar, diversamente do artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2008/9, o artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva não retoma o termo «até».
- 41 Como salientou o advogado-geral no n.º 36 das suas conclusões, a inexistência dessa expressão parece indicar, no contexto da Diretiva 2008/9, que o legislador da União não pretendeu introduzir um prazo de caducidade no artigo 20.º, n.º 2, dessa diretiva.
- 42 Em segundo lugar, embora o pedido de reembolso do IVA, previsto no artigo 15.º da referida diretiva, deva ser apresentado pelo sujeito passivo, as informações adicionais solicitadas ao abrigo do artigo 20.º da mesma diretiva podem ser solicitadas a uma pessoa diferente do sujeito passivo ou às autoridades do Estado-Membro de estabelecimento do sujeito passivo. Nesse caso, a falta de resposta ou uma resposta fora do prazo por parte dessa outra pessoa ou dessas autoridades levariam, não obstante a impossibilidade de o sujeito passivo influenciar de algum modo o envio de uma resposta, à perda do direito desse sujeito passivo ao reembolso do IVA, em violação dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA, recordados nos n.ºs 34 a 36 do presente acórdão.
- 43 Por outro lado, também se pode inferir dos artigos 21.º e 26.º dessa diretiva que o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da mesma diretiva não é um prazo de caducidade.
- 44 Com efeito, no que respeita, em primeiro lugar, ao artigo 21.º da Diretiva 2008/9, resulta da sua redação que, se o Estado-Membro de reembolso não receber as informações adicionais solicitadas, o prazo dentro do qual esse Estado-Membro deve notificar a sua decisão de deferir ou indeferir o pedido de reembolso começa a correr a partir do termo do prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, desta diretiva. Como o advogado-geral salientou no n.º 40 das suas conclusões, este artigo 21.º não exclui que, mesmo na falta de comunicação das informações adicionais solicitadas, um pedido de reembolso possa ser aceite.
- 45 No que se refere, em segundo lugar, ao artigo 26.º da Diretiva 2008/9, que, lido à luz do seu considerando 3, visa reforçar a posição do sujeito passivo, em particular atribuindo-lhe juros de mora se o reembolso for efetuado com atraso, decorre do segundo parágrafo deste artigo que, no caso de o reembolso ser efetuado com atraso devido ao facto de o sujeito passivo não ter prestado ao Estado-Membro de reembolso, dentro do prazo estabelecido, as informações adicionais solicitadas, esse Estado-Membro não é devedor de juros de mora ao sujeito passivo. Se o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da referida diretiva constituísse um prazo de caducidade, um atraso na resposta a um pedido de informações adicionais conduziria necessariamente ao indeferimento do pedido de reembolso e não a um reembolso efetuado com atraso, mas sem juros de mora. Daqui resulta que uma interpretação do artigo 20.º, n.º 2, que consistisse em considerar que este prazo é de caducidade equivaleria a esvaziar da sua substância o artigo 26.º, segundo parágrafo, da mesma diretiva.
- 46 Por conseguinte, afigura-se que o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 para fornecer ao Estado-Membro de reembolso as informações adicionais solicitadas por este não constitui um prazo de caducidade.
- 47 Por outro lado, embora resulte da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos prazos de caducidade em matéria de IVA que um prazo de caducidade cujo termo tenha por consequência punir o contribuinte não suficientemente diligente que não reclamou a dedução do IVA a montante dentro dos prazos estabelecidos, fazendo-lhe perder o direito a essa dedução é, sob reserva da observância dos princípios da equivalência e da efetividade, compatível com a Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 47 e jurisprudência referida), o artigo 20.º da Diretiva 2008/9 é aplicável quando um pedido de reembolso já tiver sido apresentado no prazo estabelecido no artigo 15.º desta última diretiva.

- 48 Nestas condições, uma vez que o prazo de um mês previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 para fornecer ao Estado-Membro de reembolso as informações adicionais por este solicitadas não é um prazo de caducidade, quando o pedido de reembolso for total ou parcialmente indeferido, não obstante a falta de comunicação das informações adicionais solicitadas, o sujeito passivo pode interpor recursos dessa decisão, em conformidade com o artigo 23.º, n.º 2, primeiro parágrafo, dessa diretiva, junto das autoridades competentes do Estado-Membro de reembolso, segundo as formalidades e os prazos previstos para as reclamações relativas aos reembolsos pedidos por pessoas estabelecidas nesse Estado-Membro. Daqui resulta que a inobservância do prazo previsto no artigo 20.º, n.º 2, da referida diretiva não implica que o sujeito passivo perca a possibilidade de regularizar o seu pedido de reembolso apresentando, diretamente ao juiz nacional, informações adicionais suscetíveis de demonstrar a existência do seu direito ao reembolso do IVA.
- 49 Atendendo a todas as considerações anteriores, há que responder à questão submetida que o artigo 20.º, n.º 2, da Diretiva 2008/9 deve ser interpretado no sentido de que o prazo de um mês previsto nessa disposição para fornecer ao Estado-Membro de reembolso as informações adicionais solicitadas por esse Estado-Membro não é um prazo de caducidade que implique, em caso de inobservância desse prazo ou de falta de resposta, que o sujeito passivo perde a possibilidade de regularizar o seu pedido de reembolso apresentando, diretamente ao juiz nacional, informações adicionais suscetíveis de provar a existência do seu direito ao reembolso do IVA.

Quanto às despesas

- 50 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 (Terceira Secção) declara:

O artigo 20.º, n.º 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/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, deve ser interpretado no sentido de que o prazo de um mês previsto nessa disposição para fornecer ao Estado-Membro de reembolso as informações adicionais solicitadas por esse Estado-Membro não é um prazo de caducidade que implique, em caso de inobservância desse prazo ou de falta de resposta, que o sujeito passivo perde a possibilidade de regularizar o seu pedido de reembolso apresentando, diretamente ao juiz nacional, informações adicionais suscetíveis de provar a existência do seu direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas