

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

21 de março de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 167.º a 171.º – Direito à dedução do IVA – Direito a reembolso do IVA dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado?Membro do reembolso – Artigo 178.º, alínea a) – Disposições relativas ao exercício do direito à dedução do IVA – Diretiva 2008/9/CE – Modalidades de reembolso do IVA – Prazo de preclusão – Princípio da neutralidade fiscal – IVA pago e faturado vários anos depois da entrega dos bens – Recusa do benefício do direito ao reembolso pelo decurso do prazo de preclusão com início na data de entrega dos bens»

No processo C-533/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca), por Decisão de 29 de setembro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de outubro de 2016, no processo

Volkswagen AG

contra

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

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

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, por F. Imrecze, na qualidade de agente,
- em representação do Governo eslovaco, por B. Ricziová, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Tokár, R. Lyal e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de outubro de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 167.º e do artigo 178.º, 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), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva 2006/112»), 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 (JO 2008, L 44, p. 23), e do artigo 41.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), e ainda dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

2 O pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Volkswagen AG e o Finanční úřad Slovenskej republiky (Direção de Finanças da República Eslovaca), a respeito do indeferimento parcial que essa autoridade opôs a um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado («IVA») por ter expirado um prazo de preclusão.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2006/112

3 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

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.»

4 Nos termos do artigo 167.º da referida diretiva, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

5 O artigo 168.º da referida diretiva dispõe:

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

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

[...]»

6 O artigo 169.º da Diretiva 2006/112 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;

[...]»

7 O artigo 170.º dessa diretiva tem a seguinte redação:

«Os sujeitos passivos que, na aceção [...] 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;

[...]»

8 Nos termos do artigo 171.º, n.º 1, da referida diretiva:

«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.»

9 O título X da Diretiva 2006/112, relativo às deduções, inclui um capítulo 4, com a epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução». O artigo 178.º dessa diretiva, que consta desse capítulo 4, dispõe:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]»

10 Nos termos do artigo 179.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º»

11 O artigo 180.º da mesma diretiva dispõe que «[o]s Estados-Membros podem autorizar o sujeito passivo a proceder a deduções que não tenham sido efetuadas em conformidade com os artigos 178.º e 179.º»

12 O artigo 182.º da diretiva dispõe que «[o]s Estados-Membros determinam as condições as normas de aplicação dos seus artigos 180.º e 181.º».

13 Nos termos do artigo 273.º dessa diretiva:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no [c]apítulo 3.»

Diretiva 2008/9

14 O artigo 1.º da Diretiva 2008/9 dispõe:

«A presente diretiva define as modalidades de reembolso do [IVA], previstas no artigo 170.º da Diretiva 2006/112/CE, aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3.º»

15 Nos termos do artigo 2.º dessa diretiva:

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

1) “Sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso”, o sujeito passivo, na aceção do n.º 1 do artigo 9.º da Diretiva 2006/112/CE, que não esteja estabelecido no Estado-Membro de reembolso, mas sim no território de outro Estado-Membro;

[...]»

16 O artigo 3.º dessa diretiva enumera as condições que devem estar preenchidas para esta ser aplicável a um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso.

17 Nos termos do artigo 5.º da Diretiva 2008/9:

«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;

[...]

Sem prejuízo do artigo 6.º, para efeitos da presente diretiva, o direito ao reembolso do imposto pago a montante é determinado por força da Diretiva 2006/112/CE, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.»

18 O artigo 6.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2008/9 tem a seguinte redação:

«Para poderem beneficiar de um reembolso no Estado-Membro de reembolso, os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso devem efetuar operações que confirmem direito à dedução no Estado-Membro de estabelecimento.»

19 O artigo 28.º, n.º 1, dessa diretiva precisa que o que nela se dispõe é aplicável aos pedidos de reembolso apresentados após 31 de dezembro de 2009.

Direito eslovaco

20 O artigo 49.º, n.os 1 e 2, da zákon ?. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (Lei n.º 222/2004 do imposto sobre o valor acrescentado), na versão aplicável ao litígio principal (a seguir «Lei n.º 222/2004»), tem a seguinte redação:

«(1) O direito a deduzir o imposto que incide sobre os seus bens ou serviços constitui-se para o sujeito passivo na data em que o imposto é exigível relativamente a esses bens e serviços.

(2) O sujeito passivo pode deduzir do imposto de que seja devedor o imposto sobre os bens e serviços que utilize para as entregas de bens e a prestação de serviços, com exceção dos mencionados nos n.os 3 e 7. O sujeito passivo poderá deduzir o imposto

a) quando lhe seja exigido por outro sujeito passivo no território nacional por bens e serviços que lhe tenham ou lhe devam ser entregues ou prestados,

[...]»

21 Nos termos do artigo 51.º, n.º 1, dessa lei:

«O sujeito passivo pode exercer o direito à dedução do IVA nos termos do artigo 49.º se

a) no momento da dedução do imposto previsto no artigo 49.º, n.º 2, alínea a), possuir a fatura emitida em conformidade com o artigo 71.º,

[...]»

22 O artigo 55.ºb, n.º 1, da referida lei dispõe:

«O requerente exerce o seu direito ao reembolso do imposto apresentando um pedido de reembolso do imposto por via eletrónica no portal eletrónico no Estado-Membro da sua sede social, da sede da sua exploração, do seu estabelecimento, do seu domicílio ou em que permanece habitualmente. O pedido de reembolso deve ser apresentado até 30 de setembro do ano civil subsequente ao período de reembolso. O Daťový úrad Bratislava I [Administração Fiscal de Bratislava I (Eslováquia)] deve informar o mais rapidamente possível por via eletrónica o requerente da data da receção do pedido de reembolso do imposto.»

23 O artigo 71.º, n.os 1 e 2, da Lei n.º 222/2004 dispõe:

«(1) Para efeitos da presente lei, considera-se:

a) “fatura”: todo o documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico de acordo com as disposições da presente lei ou da lei em vigor que regule a emissão da fatura noutro Estado-Membro,

[...]

(2) São considerados igualmente faturas todos os documentos ou mensagens que modifiquem a fatura original e se refiram de modo específico e inequívoco à mesma.»

24 O artigo 45.º, n.º 1, da zákon ?. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v

sústave územných finančných orgánov (Lei n.º 511/1992 da Administração dos Impostos e Taxas e que altera a organização das autoridades financeiras territoriais), na versão aplicável ao litígio principal, tem a seguinte redação:

«Salvo disposição contrária da presente ou de lei especial, não se pode cobrar o imposto nem a diferença de imposto ou reconhecer o direito ao reembolso do excedente de IVA nem ao reembolso do imposto após o decurso de um período de cinco anos contados do ano em que se constituiu a obrigação de apresentar a declaração fiscal ou a declaração de IVA, ou contados do ano em que o contribuinte devia o imposto sem ter a obrigação de apresentar a declaração fiscal ou a declaração de IVA, ou contados do ano em que se constituiu para o contribuinte o direito ao reembolso do excedente de IVA ou ao reembolso do imposto [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

25 De 2004 a 2010, a Hella Leuchten Systeme GmbH, sociedade estabelecida na Alemanha, a Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. e a Hella Slovakia – Signal Lighting, sociedades estabelecidas na Eslováquia (a seguir, em conjunto, «sociedades Hella»), forneceram à Volkswagen AG, sociedade estabelecida na Alemanha, moldes destinados ao fabrico de faróis de veículos automóveis. Nessa ocasião, as sociedades Hella passaram faturas sem IVA, tendo considerado que não estavam em causa entregas de bens mas sim «compensações financeiras», isentas de IVA.

26 Em 2010, as sociedades Hella verificaram que a sua forma de proceder não estava em conformidade com o direito eslovaco. Passaram então faturas com o IVA devido pela Volkswagen pelas entregas dos bens em causa, de acordo com a Lei n.º 222/2004, apresentaram declarações fiscais complementares pelos anos de 2004 a 2010 e pagaram o IVA a favor do orçamento de Estado.

27 Em 1 de julho de 2011, a Volkswagen dirigiu à Administração Fiscal de Bratislava I (Eslováquia) um pedido de reembolso do IVA aplicado a essas entregas.

28 Por decisão de 3 de abril de 2012, essa Administração Fiscal deferiu parcialmente esse pedido, ordenando o reembolso do IVA no valor de 1 536 622,92 euros, correspondente às entregas de bens efetuadas nos anos de 2007 a 2010. Em contrapartida, indeferiu-o na parte relativa ao período de 2004 a 2006, com base no decurso do prazo de preclusão de cinco anos previsto no direito eslovaco. A esse respeito, entendeu que o direito ao reembolso do IVA se tinha constituído à data de entrega dos bens, isto é, quando o IVA se tornou exigível, pelo que o direito ao respetivo reembolso quanto ao período compreendido entre 2004 e 2006 se tinha extinguido à data da apresentação do pedido de reembolso. Essa decisão foi confirmada pela Direção das Finanças da República Eslovaca, na qualidade de órgão de recurso.

29 A Volkswagen interpôs recurso de anulação desta última decisão para o Krajský súd v Bratislave (Tribunal Regional de Bratislava, Eslováquia), que lhe negou provimento.

30 A Volkswagen recorreu então dessa sentença para o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca), o tribunal de reenvio, alegando que a interpretação do direito interno quanto à fixação do início do prazo de preclusão de cinco anos, previsto no artigo 45.º, n.º 1, da Lei n.º 511/1992, na versão aplicável à lide principal, não respeitava o direito da União nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça, pois o direito ao reembolso do IVA, em seu entender, só se constitui quando tenha sido efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e o IVA tenha sido aplicado pelo fornecedor através da emissão de fatura. O prazo de preclusão não pode, portanto, começar a correr se essas duas condições não estiverem preenchidas.

31 Tendo de conhecer do mérito da argumentação da Volkswagen e, desse modo, determinar o início do prazo de cinco anos em que os sujeitos passivos, sob pena de preclusão, podem pedir o reembolso do IVA exigível, o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca) questiona-se sobre a compatibilidade com o direito da União da prática das autoridades fiscais de contarem esse prazo a partir da data de entrega de um bem ou de prestação de um serviço sujeito a IVA.

32 Nestas condições, o Najvyšší súd Slovenskej republiky (Supremo Tribunal da República Eslovaca) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem a Diretiva 2008/9 e o direito à devolução do imposto ser interpretados no sentido de que, para exercer o direito à devolução do IVA, é necessário satisfazer cumulativamente dois requisitos:

- a) a entrega de bens ou a prestação de serviços; e
- b) a inclusão do IVA na fatura do fornecedor[?]

Por outras palavras, é possível que um sujeito passivo a quem não foi debitado o IVA na fatura possa pedir a devolução do imposto?

2) Está em conformidade com o princípio da proporcionalidade ou da neutralidade fiscal do IVA que o prazo para a devolução do imposto seja calculado a partir de uma data em que não foram satisfeitos todos os requisitos materiais para o exercício do direito à devolução do imposto?

3) À luz do princípio da neutralidade fiscal, devem as disposições dos artigos 167.º e 178.º, alínea a), da Diretiva [2006/112], ser interpretadas no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal e sempre que se verifiquem os demais requisitos materiais e processuais necessários para o exercício do direito à dedução do imposto, tais artigos se opõem a uma prática da autoridade tributária que nega ao sujeito passivo o direito à devolução do imposto exercido no prazo fixado, nos termos da Diretiva 2008/9, no caso de o imposto lhe ter sido aplicado pelo fornecedor na fatura e ter sido pago por este antes do termo do prazo de caducidade estabelecido pela legislação nacional?

4) À luz do princípio da neutralidade e do princípio da proporcionalidade que são os princípios fundamentais do sistema comum do IVA, as autoridades tributárias eslovacas ultrapassam os limites do necessário para alcançar o objetivo prosseguido pela Diretiva [2006/112], numa situação em que foi negado ao sujeito passivo o direito à devolução do imposto pago por ter terminado o prazo de caducidade para a devolução previsto pela legislação nacional, ainda que durante esse período o sujeito passivo não pudesse ter exercido o seu direito à devolução, e ainda que o imposto tivesse sido devidamente cobrado e estava totalmente afastado o risco de

evasão fiscal ou de falta de pagamento?

5) É possível interpretar os princípios da segurança jurídica, da confiança legítima e do direito a uma boa administração nos termos do artigo 41.º da [Carta] no sentido de que se opõem a uma interpretação das disposições nacionais segundo a qual, para a observância do prazo para a devolução do imposto, é determinante a data da decisão da Administração Pública sobre a devolução do imposto e não a data em que o sujeito passivo exerce o seu direito à devolução do imposto?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira a quarta questões

33 Com a primeira a quarta questões, que convém analisar em conjunto, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, em circunstâncias como as do processo principal, em que o IVA foi faturado ao sujeito passivo e por ele pago vários anos depois da entrega dos bens em causa, recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA com o fundamento de o prazo de preclusão previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito ter começado a correr na data da entrega e ter expirado antes da apresentação do pedido de reembolso.

34 Para responder a essa questão, há que lembrar que, segundo o seu artigo 1.º, a Diretiva 2008/9 tem por objeto definir as modalidades do reembolso do IVA, previsto no artigo 170.º da Diretiva 2006/112, aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro do reembolso que preencham as condições previstas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9.

35 A Diretiva 2008/9 não tem, contudo, por objetivo determinar as condições de exercício nem a extensão do direito ao reembolso. Com efeito, o artigo 5.º, segundo parágrafo, dessa diretiva dispõe, sem prejuízo do seu artigo 6.º e para efeitos da mesma diretiva, que o direito ao reembolso do IVA pago ao montante é determinado por força da Diretiva 2006/112, conforme aplicada no Estado-Membro do reembolso.

36 Assim, o direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro obter o reembolso do IVA pago noutro Estado-Membro, conforme regido pela Diretiva 2008/9, é o reflexo do direito, instituído a seu favor pela Diretiva 2006/112, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão de 25 de outubro de 2012, Daimler e Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, n.º 41 e jurisprudência aí referida).

37 De acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito de os sujeitos passivos deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou já pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 26 e jurisprudência aí referida).

38 O regime das deduções e, portanto, dos reembolsos visa liberar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, consequentemente, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os objetivos ou os resultados dessas atividades, desde que elas próprias estejam, em princípio, sujeitas a IVA (v., neste sentido, acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, n.º 27, e de 21 de setembro de 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

39 Como o Tribunal de Justiça já sublinhou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos

artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em particular, esse direito é exercido imediatamente para a totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 37, e de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 36 e jurisprudência aí referida).

40 O direito à dedução do IVA está, porém, sujeita ao respeito de requisitos ou condições, tanto substantivos como formais (acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 38).

41 Quanto aos requisitos ou às condições substantivos, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que, para beneficiar desse direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo», na aceção dessa diretiva e, por outro, que os bens ou serviços invocados para fundamentar o direito à dedução do IVA sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens sejam entregues ou esses serviços sejam prestados por outro sujeito passivo (v., neste sentido, acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 28 e jurisprudência aí referida, e de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 39).

42 Quanto às modalidades de exercício do direito à dedução do IVA, equiparáveis a requisitos ou condições de natureza formal, o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 prevê que o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com os seus artigos 220.º a 236.º e com os seus artigos 238.º a 240.º (acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, n.º 40).

43 Resulta do exposto que, como referiu o advogado-geral no n.º 58 das suas conclusões, embora, por força do artigo 167.º da Diretiva 2006/112, o direito à dedução do IVA se constitua na data em que o imposto passa a ser exigível, o exercício desse direito só é possível, em princípio, e de acordo com o artigo 178.º dessa diretiva, a partir do momento em que o sujeito passivo está na posse de uma fatura (v., neste sentido, acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

44 Conforme resulta da redação dos artigos 167.º e 179.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, o direito à dedução do IVA é exercido, em princípio, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível.

45 Não obstante, por força dos artigos 180.º e 182.º desta diretiva, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução do IVA mesmo que não tenha exercido o seu direito durante o período em que esse direito se constituiu, sem prejuízo, porém, da observância das condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais (acórdão de 28 de julho de 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

46 Contudo, a possibilidade de exercício do direito à dedução do IVA sem limite de tempo iria contra o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, tendo em conta os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja suscetível de ser indefinidamente posta em causa (acórdão de 28 de julho de 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, n.º 33 e jurisprudência aí referida).

47 O Tribunal de Justiça já decidiu que um prazo de preclusão cujo termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-lhe perder o direito a essa dedução, não pode considerar-se incompatível com o regime fixado pela Diretiva 2006/112, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se

baseiam no direito da União (princípio da equivalência) e, por outro, não impossibilite ou dificulte excessivamente na prática o exercício do direito à dedução do IVA (princípio da efetividade) (v., neste sentido, acórdão de 28 de julho de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, n.os 34 e 35 e jurisprudência aí referida).

48 Além disso, nos termos do artigo 273.º da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros podem prever outras obrigações que entendam necessárias para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude. O combate à fraude, à evasão fiscal e aos eventuais abusos fiscais é um objetivo reconhecido e encorajado por essa diretiva. Todavia, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar ao abrigo do artigo 273.º não devem ir além do necessário para atingir esses objetivos. Não podem, portanto, ser utilizadas de forma a pôr sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA nem, portanto, a neutralidade do IVA (v., neste sentido, acórdão de 28 de julho de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, n.os 49 e 50 e jurisprudência aí referida).

49 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, embora as entregas de bens em causa tenham sido efetuadas durante os anos de 2004 a 2010, as sociedades Hella só procederam a uma regularização do IVA ao longo de 2010, quando passaram faturas que incluíam o IVA, quando entregaram declarações fiscais complementares à autoridade nacional competente e quando pagaram o montante do IVA em dívida à Fazenda Pública. Daqui resulta igualmente que foi afastado o risco de fraude fiscal ou de não pagamento do IVA. Nestas circunstâncias, a Volkswagen não tinha a possibilidade objetiva de exercer o seu direito ao reembolso antes dessa regularização, uma vez que antes disso não tinha as faturas nem sabia que era devido IVA.

50 Com efeito, foi só no seguimento dessa regularização que ficaram reunidas as condições substantivas e formais que davam direito à dedução do IVA e que a Volkswagen podia, assim, pedir a desoneração do encargo do IVA devido ou pago de acordo com a Diretiva 2006/112 e com o princípio da neutralidade fiscal. Assim, não tendo a Volkswagen dado provas de falta de diligência, e visto não haver abuso ou conluio fraudulento com as sociedades Hella, não se podia validamente opor ao direito ao reembolso do IVA um prazo de preclusão que começasse a correr na data da entrega dos bens e tivesse, relativamente a certos períodos, expirado antes dessa regularização.

51 Consequentemente, há que responder à primeira a quarta questões que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que, em circunstâncias como as do processo principal, em que o IVA foi faturado ao sujeito passivo e por ele pago vários anos depois da entrega dos bens em causa, recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA com o fundamento de o prazo de preclusão previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito ter começado a correr na data da entrega e ter expirado antes da apresentação do pedido de reembolso.

Quanto à quinta questão

52 Tendo em conta a resposta dada à primeira a quarta questões, da qual resulta que a conformidade de uma regulamentação ou de uma prática nacional com o direito da União pode, em circunstâncias como as do processo principal, ser apreciada à luz da Diretiva 2006/112, não há que responder à quinta questão.

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:

O direito da União deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado? Membro que, em circunstâncias como as do processo principal, em que o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) foi faturado ao sujeito passivo e por ele pago vários anos depois da entrega dos bens em causa, recusa o benefício do direito ao reembolso do IVA com o fundamento de o prazo de preclusão previsto nessa regulamentação para o exercício desse direito ter começado a correr na data da entrega e ter expirado antes da apresentação do pedido de reembolso.

Assinaturas

* Língua do processo: eslovaco.