

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

9 de julho de 2015 (\*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 273.º e 287.º – Obrigação de identificação oficiosa dos sujeitos passivos para efeitos de IVA – Carácter tributável dos serviços de medicina veterinária – Princípio da segurança jurídica – Princípio da proteção da confiança legítima»

No processo C-144/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunalul Maramureş (Roménia), por decisão de 17 de outubro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de março de 2014, no processo

**Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei**

contra

**Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Maramure?,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente de secção, J. L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, juízes,

advogado?geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, por R. D. Apan, avocat,
- em representação do Governo romeno, por R.?H. Radu, D. M. Bulancea e A. G. Vacaru, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por K. Nasopoulou e I. Kotsoni, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e L. Nicolae, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado?geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, bem como dos artigos 273.º e 287.º, ponto 18, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009 (JO 2010, L 10, p. 14, a seguir «Diretiva 2006/112»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (consultório de medicina veterinária do Dr. Andrei Tomoiag?, a seguir «consultório veterinário») à Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Maramure? (Direção?Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj Napoca, representada pela Administração Local das Finanças Públicas de Maramure?, a seguir «Administração Fiscal»), a respeito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a cuidados veterinários prestados entre 1 de outubro de 2007 e 31 de dezembro de 2010.

### Quadro jurídico

#### *Diretiva 2006/112*

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 prevê:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado?Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 132.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Os Estados?Membros isentam as seguintes operações:

[...]

b) a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, [...]

c) as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado?Membro em causa;

[...]»

5 Nos termos do artigo 213.º, n.º 1, da referida diretiva:

«Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos.

[...]»

6 O artigo 214.º, n.º 1, alínea a), da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«Os Estados?Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de

um número individual as seguintes pessoas:

a) os sujeitos passivos [...] que efetuem, no respetivo território, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confirmam direito a dedução[...]

7 O artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 prevê:

«Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

8 O artigo 273.º, primeiro parágrafo, dessa diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

9 O artigo 287.º da referida diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros que tenham aderido depois de 1 de janeiro de 1978 podem conceder uma isenção aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional dos seguintes montantes à taxa de conversão do dia da respetiva adesão:

[...]

18) Roménia: 35 000 [euros].»

#### *Direito romeno*

10 O artigo 141.º da Lei n.º 571/2003, que aprova o Código Tributário (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003, a seguir «Código Tributário»), relativo às isenções nas operações efetuadas no interior do país, previa:

«(1) Estão isentas de [IVA] as seguintes operações de interesse geral:

a) a hospitalização e os tratamentos médicos, incluindo os tratamentos veterinários, bem como as operações estreitamente conexas com os mesmos [...]

11 O artigo 141.º do Código Tributário, conforme alterado pela Lei n.º 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 662, de 1 de agosto de 2006), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, dispõe:

«(1) Estão isentas as seguintes operações de interesse geral:

a) a hospitalização e os tratamentos médicos, bem como as operações estreitamente conexas com os mesmos [...]

12 Nos termos do artigo 152.º do Código Tributário, conforme alterado pela Lei n.º 343/2006:

«(1) O sujeito passivo estabelecido na Roménia cuja volume de negócios anual, declarado ou realizado, seja inferior ao limiar de 35 000 euros [...] pode requerer a isenção do imposto, a seguir designado 'regime especial de isenção', relativamente às operações previstas no artigo 126.º, n.º 1[...]

[...]

(6) Um sujeito passivo que beneficie do regime especial de isenção e cujo volume de negócios, como previsto no n.º 2, seja igual ou superior ao limiar de isenção durante um ano civil deve requerer a respetiva identificação para efeitos de IVA, nos termos do artigo 153.º, no prazo de dez dias a contar da data em que tiver atingido ou ultrapassado o referido limiar. [...] O regime especial de isenção aplica-se até à data da identificação para efeitos de IVA, nos termos do artigo 153.º No caso de o sujeito passivo em causa não requerer a sua identificação ou o requerer fora do prazo, as autoridades fiscais competentes têm o direito de exigir o pagamento do imposto, bem como dos correspondentes montantes acessórios, a partir da data em que o mesmo se deveria ter identificado para efeitos de IVA, nos termos do artigo 153.º

[...]»

13 O artigo 153.º do Código Tributário, conforme alterado pela Lei n.º 343/2006, tem a seguinte redação

«(1) Os sujeitos passivos estabelecidos na Roménia [...] que exerçam ou pretendam exercer uma atividade económica que implique operações tributáveis e/ou isentas de IVA com direito a dedução estão obrigados a requerer à autoridade fiscal competente a respetiva identificação para efeitos de IVA, segundo as regras seguintes:

a) antes de realizar as referidas operações, nos casos seguintes:

1. se declararem que realizarão um volume de negócios igual ou superior ao limiar de isenção previsto no artigo 152.º, n.º 1, relativo ao regime especial de isenção para as pequenas empresas;

2. se declararem que realizarão um volume de negócios inferior ao limiar de isenção previsto no artigo 152.º, n.º 1, mas optarem pela aplicação do regime normal de IVA;

[...]

(7) No caso de a pessoa obrigada a identificar-se, nos termos dos n.os 1, 2, 4 e 5, não o requerer, as autoridades fiscais competentes procederão oficiosamente à identificação dessa pessoa para efeitos de IVA.

[...]»

14 O Regulamento n.º 44/2004, de 22 de janeiro de 2004, que aprova as modalidades de aplicação da Lei n.º 571/2003, a qual aprovou o Código Tributário (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de fevereiro de 2004), na sua versão em vigor de 1 de julho de 2007 a 31 de dezembro de 2009, dispunha no seu anexo:

«Modalidades de aplicação:

[...]

24. A isenção prevista no artigo 141.º, n.º 1, alínea a), do Código Tributário:

a) é aplicável às operações estreitamente conexas com a hospitalização e os tratamentos médicos, incluindo o fornecimento aos pacientes de medicamentos, pensos, próteses e respetivos acessórios, produtos ortopédicos e outros produtos semelhantes, durante o período de tratamento, bem como o fornecimento de comida e alojamento durante o período de hospitalização e de prestação de cuidados médicos;

b) não é aplicável ao fornecimento de medicamentos, pensos, próteses médicas e respetivos acessórios, produtos ortopédicos e outros produtos, efetuado fora do contexto dos cuidados médicos ou da hospitalização, como é o caso das farmácias, mesmo quando as mesmas se encontrem no interior de um hospital ou de uma clínica e/ou sejam geridas por estes.

[...]»

15 O Regulamento n.º 1620/2009, de 29 de dezembro de 2009 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 31 de dezembro de 2009), completou e modificou as modalidades de aplicação do Código Tributário previstas no Regulamento n.º 44/2004. Desde 1 de janeiro de 2010, essas modalidades preveem:

«Modalidades de aplicação:

24. (1) A isenção prevista no artigo 141.º, n.º 1, alínea a), do Código Tributário:

[...]

c) não é aplicável aos serviços médico?veterinários, nos termos do acórdão [Comissão/Itália (122/87, EU:C:1988:256) proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia].

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

16 Na sequência de uma inspeção fiscal, a Administração Fiscal exigiu ao consultório veterinário, em maio de 2011, o pagamento do IVA relativo aos serviços de medicina veterinária por aqueles prestados entre 1 de outubro de 2007 e 31 de dezembro de 2010, acrescido de juros e encargos.

17 O consultório veterinário impugnou esta decisão no Tribunalul Maramure?, com o fundamento de que, até 1 de janeiro de 2010, a legislação romena isentava essas atividades de IVA ou que, pelo menos, existia uma dúvida a esse respeito, que apenas o Regulamento n.º 1620/2009, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010, permitiu esclarecer.

18 A Administração Fiscal alega, no entanto, que essa isenção de IVA não era aplicável desde 1 de janeiro de 2007, data da entrada em vigor da Lei n.º 343/2006, que suprimiu a referência às atividades médico?veterinárias da lista de serviços isentos de IVA. Além disso, a Administração Fiscal sustenta que o Regulamento n.º 1620/2009 não podia, em qualquer caso, modificar uma norma jurídica nacional de nível superior, a saber, um diploma de nível legislativo, e que o referido regulamento apenas veio clarificar o regime jurídico aplicável.

19 O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre os deveres que impendem sobre as autoridades fiscais, no contexto do processo principal, em virtude do artigo 273.º da Diretiva 2006/112 e, em particular, sobre a questão de saber se este artigo impõe à Administração Fiscal

proceder à identificação oficiosa de um sujeito passivo para efeitos de IVA, a partir do momento em que o interessado tenha apresentado declarações fiscais que revelem que os seus rendimentos são superiores ao limiar de isenção de IVA.

20 O referido órgão jurisdicional questiona-se igualmente sobre se o princípio da segurança jurídica se opõe a que o pagamento do IVA seja exigido em circunstâncias como as do processo principal, em que a Administração Fiscal não respeitou a obrigação de identificação oficiosa do sujeito passivo para efeitos de IVA e não aplicou, na prática, esse imposto aos serviços de medicina veterinária no período compreendido entre 1 de outubro de 2007 e 31 de dezembro de 2010. O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se igualmente sobre as consequências a retirar da não publicação do acórdão Comissão/Itália (122/87, EU:C:1988:256) em língua romena durante esse mesmo período.

21 Nestas condições, o Tribunalul Maramureș decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem o artigo 273.º e o artigo 287.º, ponto 18, da Diretiva [2006/112] ser interpretados no sentido de que a autoridade tributária nacional tem a obrigação de [identificar] um sujeito passivo para efeitos de IVA e de lhe exigir o pagamento do imposto e dos correspondentes montantes acessórios, por ter ultrapassado o limiar da isenção do imposto, a partir da data em que o mesmo apresentou à autoridade tributária competente declarações fiscais das quais resulta que ultrapassou o referido limiar?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o princípio da segurança jurídica [opõe-se a] uma prática nacional que consiste em a autoridade tributária exigir retroativamente a um sujeito passivo o pagamento de IVA com o fundamento de que as prestações médico?veterinárias não estão isentas desse imposto e o limiar de isenção foi ultrapassado, quando:

– a autoridade tributária não [identificou] oficiosamente o sujeito passivo para efeitos de IVA nem lhe exigiu o pagamento de IVA a partir da data em que o mesmo apresentou declarações fiscais das quais resulta que ultrapassou o referido limiar, mas apenas posteriormente, na sequência da alteração [das modalidades] de aplicação do Código Tributário, introduzida pelo [Regulamento] n.º 1620/2009, no sentido de excluir as prestações médico?veterinárias da isenção prevista no artigo 141.º, [n.º 1], alínea a), do mesmo [código], em conformidade com o acórdão [Comissão/Itália, 122/87, EU:C:1988:256], e relativamente a um período anterior àquela alteração;

– a autoridade tributária sabia que o limiar de isenção tinha sido ultrapassado antes da alteração introduzida pelo [Regulamento] n.º 1620/2009 [às modalidades] de aplicação do Código Tributário, no sentido acima referido, através das declarações fiscais apresentadas pelo sujeito passivo;

– antes da [adoção] do [Regulamento] n.º 1620/2009, a autoridade tributária não adotou, no âmbito [da sua circunscrição] – que abrange o sujeito passivo em causa no processo principal – atos administrativos tributários declarando que os sujeitos passivos com a qualidade de consultórios médico?veterinários não se tinham registado para efeitos de IVA após terem ultrapassado o limiar de isenção do pagamento deste imposto, e que, consequentemente, lhes [impusessem] uma obrigação de pagamento;

– no período anterior à adoção e à entrada em vigor do [Regulamento] n.º 1620/2009, o acórdão [Comissão/Itália, 122/87, EU:C:1988:256,] não tinha, de qualquer modo, sido publicado na versão em língua romena?»

## Quanto às questões prejudiciais

### *Quanto à primeira questão*

22 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 impõe aos Estados-Membros a identificação oficiosa dos sujeitos passivos para efeitos de IVA apenas com base nas declarações fiscais destes relativas a outros impostos, quando tais declarações teriam permitido constatar que o sujeito passivo em causa tinha ultrapassado o limiar de isenção desse imposto.

23 Importa recordar, por um lado, que, nos termos do artigo 287.º, ponto 18, da Diretiva 2006/112, ao qual o órgão jurisdicional de reenvio se refere na sua primeira questão, a Roménia está autorizada a conceder uma isenção aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual a 35 000 euros.

24 Por outro lado, o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 esclarece que 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 os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

25 O Tribunal de Justiça precisou que decorre desta disposição, bem como dos artigos 2.º e 250.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 e do artigo 4.º, n.º 3, TUE, que cada Estado-Membro tem a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude (v., neste sentido, acórdãos Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.os 37 e 46, e Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25).

26 Daqui resulta, nomeadamente, que os Estados-Membros são obrigados a verificar as declarações dos sujeitos passivos, a contabilidade destes e outros documentos pertinentes, bem como a calcular e a cobrar o imposto devido (v. acórdãos Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 37; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, n.º 21; e Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 52).

27 Não pode, no entanto, retirar-se destas considerações que os Estados-Membros estejam obrigados a identificar officiosamente um sujeito passivo para efeitos de IVA a partir da entrega de declarações fiscais relativas a outros impostos, mas que permitam constatar que o limiar de isenção do IVA foi ultrapassado.

28 Em primeiro lugar, embora o artigo 214.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 preveja que os Estados-Membros tomam as medidas necessárias à identificação dos sujeitos passivos de IVA, por força do artigo 213.º, n.º 1, da referida diretiva, é ao interessado que cabe declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeito passivo. Por outro lado, o Tribunal de Justiça considerou igualmente que resulta do teor do artigo 214.º, n.º 1, da referida diretiva que os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de apreciação quando adotam medidas para assegurar a identificação dos sujeitos passivos para efeitos de IVA (v. acórdão Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, n.º 22).

29 Em segundo lugar, os Estados-Membros são obrigados a garantir o respeito das obrigações que incumbem aos sujeitos passivos e desfrutam, a este respeito, de uma certa margem de discricionariedade, designadamente, quanto à maneira de utilizar os meios à sua

disposição (v. acórdãos Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 38, e Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, n.º 22), sob reserva de garantirem uma cobrança eficaz dos recursos próprios da União Europeia e de não criarem diferenças significativas na maneira como são tratados os sujeitos passivos, quer num dos Estados-Membros quer em todos eles (acórdão Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 39).

30 Resulta do exposto que, embora a Diretiva 2006/112 exija que os Estados-Membros tomem todas as medidas necessárias para identificar, se necessário officiosamente, os sujeitos passivos de IVA, não lhes impõe a adoção de medidas legislativas e administrativas destinadas a assegurar que, na gestão de declarações fiscais relativas a outros impostos, o respeito das obrigações do contribuinte relativas ao IVA seja simultaneamente verificado, quando de resto tais declarações não contêm necessariamente todos os dados suscetíveis de serem fornecidos no quadro de uma declaração de IVA, em conformidade com o artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, e necessários à determinação deste imposto.

31 Nestas condições, deve responder-se à primeira questão que o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 não impõe aos Estados-Membros a identificação officiosa dos sujeitos passivos para efeitos de IVA apenas com base nas declarações fiscais destes relativas a outros impostos, quando tais declarações teriam permitido constatar que o sujeito passivo em causa tinha ultrapassado o limiar de isenção do referido imposto.

#### *Quanto à segunda questão*

32 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima se opõem a que uma Administração Fiscal nacional decida que serviços de medicina veterinária estão sujeitos a IVA em circunstâncias como as do processo principal.

33 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima devem ser respeitados pelas instituições da União, mas também pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que as diretivas da União lhes conferem (v., neste sentido, designadamente, acórdãos Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 57; «Goed Wonen», C-376/02, EU:C:2005:251, n.º 32; e Elmeka, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.º 31).

34 Em primeiro lugar, como o Tribunal declarou em diversas ocasiões, do princípio da segurança jurídica resulta nomeadamente que a legislação da União deve ser certa e a sua aplicação previsível pelos destinatários, impondo-se este imperativo de segurança jurídica com especial rigor quando se trata de uma regulamentação suscetível de implicar consequências financeiras, a fim de permitir aos interessados conhecerem com exatidão a dimensão das obrigações que a mesma lhes impõe (acórdão Irlanda/Comissão, 325/85, EU:C:1987:546, n.º 18).

35 Da mesma forma, nos domínios abrangidos pelo direito da União, as regras do direito dos Estados-Membros devem ser formuladas de maneira inequívoca, de modo a permitir aos interessados conhecerem os seus direitos e deveres de forma clara e precisa e aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurarem o seu respeito (v. acórdão Comissão/Itália, 257/86, EU:C:1988:324, n.º 12).

36 No caso concreto, resulta da decisão de reenvio que o legislador romeno suprimiu a referência aos cuidados veterinários da lista das operações isentas de IVA a partir da data de adesão da Roménia à União, em 1 de janeiro de 2007, referindo a este respeito a necessidade de assegurar a conformidade do direito nacional com o direito da União.

37 Nestas condições, e independentemente da não publicação em língua romena do acórdão Comissão/Itália (122/87, EU:C:1988:256), que menciona a aplicação deste imposto aos cuidados veterinários, há que considerar que um regime jurídico como o anteriormente descrito aparenta ser suficientemente claro e previsível no que respeita à aplicação de IVA a esses serviços durante o período em que ocorreram os factos do processo principal, o que cabe, não obstante, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

38 A este respeito, importa salientar, em particular, que o IVA é de aplicação geral e que apenas não estão abrangidas pelo seu âmbito de aplicação as operações expressamente isentas. Daqui resulta que a simples supressão de uma operação da lista das operações que beneficiam de isenção basta, do ponto de vista da exigência de segurança jurídica, para que tal operação figure entre as operações tributáveis.

39 Resulta igualmente do princípio da segurança jurídica que a situação fiscal do sujeito passivo não pode ser indefinidamente suscetível de ser posta em causa (v., neste sentido, acórdão Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 46).

40 No entanto, o Tribunal de Justiça já declarou que o princípio da segurança jurídica não se opõe a uma prática das autoridades fiscais nacionais que consiste em revogar, dentro do prazo de prescrição, uma decisão em que reconheceram ao sujeito passivo um direito à dedução do IVA, exigindo-lhe, na sequência de um novo controlo, o pagamento desse imposto e de uma sanção pecuniária pela mora (v., neste sentido, acórdão Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 51).

41 A mera circunstância de a Administração Fiscal requalificar uma determinada operação em atividade económica sujeita a IVA, dentro do prazo de prescrição, não pode, assim, por si só, na falta de outras circunstâncias, atentar contra este princípio.

42 Consequentemente, não se pode validamente alegar que o princípio da segurança jurídica se opõe, em circunstâncias como as do processo principal, a que a Administração Fiscal proceda, dentro do prazo de prescrição, a uma liquidação adicional de IVA sobre serviços de medicina veterinária já prestados e que deveriam ter sido sujeitos a esse imposto.

43 Em segundo lugar, no que respeita ao princípio da proteção da confiança legítima, o direito de invocar este princípio é extensivo a qualquer pessoa em quem uma autoridade administrativa tenha suscitado esperanças fundadas, devido a garantias precisas que esta lhe terá fornecido (v., neste sentido, acórdão Europäisch Iranische Handelsbank/Conselho, C-585/13 P, EU:C:2015:145, n.º 95).

44 A este respeito, há que verificar se os atos de uma autoridade administrativa criaram, no espírito de um operador económico prudente e avisado, uma confiança razoável e, se tal for o caso, determinar o carácter legítimo dessa confiança (v., neste sentido, acórdão Elmeka, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.º 32 e jurisprudência referida).

45 No entanto, resulta dos autos submetidos ao Tribunal que a prática administrativa das autoridades fiscais nacionais relativamente à sujeição dos médicos veterinários a IVA não parece suscetível de demonstrar que essas condições estejam reunidas no processo principal.

46 Em especial, o facto de as autoridades fiscais nacionais não terem submetido, de maneira sistemática, os serviços de medicina veterinária a IVA durante o período em causa no processo principal, além de ser contestado pelo Governo romeno, não é à partida suficiente, salvo circunstâncias muito particulares, para criar, no espírito de um operador económico normalmente prudente e avisado, uma confiança razoável na não aplicação desse imposto a tais serviços quando, como foi acima referido, esse imposto é de aplicação geral e os serviços de medicina veterinária já tinham sido retirados da lista das operações isentas em 1 de janeiro de 2007.

47 Com efeito, tal prática, por mais lamentável que seja, não pode por si só ser considerada suscetível de dar aos contribuintes visados garantias precisas nesse sentido.

48 Resulta das considerações precedentes que há que responder à segunda questão que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima não se opõem a que uma Administração Fiscal nacional decida que serviços de medicina veterinária estão sujeitos a IVA em circunstâncias como as do processo principal, na medida em que essa decisão se baseie em regras claras e que a prática dessa Administração não tenha sido de molde a criar, no espírito de um operador económico prudente e avisado, uma confiança razoável na não aplicação do referido imposto a tais serviços, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

#### **Quanto às despesas**

49 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 (Sétima Secção) declara:

1) **O artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009, não impõe aos Estados-Membros a identificação oficiosa dos sujeitos passivos para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado apenas com base nas declarações fiscais destes relativas a outros impostos, quando tais declarações teriam permitido constatar que o sujeito passivo em causa tinha ultrapassado o limiar de isenção do referido imposto.**

2) **Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima não se opõem a que uma Administração Fiscal nacional decida que serviços de medicina veterinária estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado em circunstâncias como as do processo principal, na medida em que essa decisão se baseie em regras claras e que a prática dessa Administração não tenha sido de molde a criar, no espírito de um operador económico prudente e avisado, uma confiança razoável na não aplicação do referido imposto a tais serviços, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.**

Assinaturas

\* Língua do processo: romeno.