



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

16 de junho de 2016\*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 18.º, alínea c), 184.º e 187.º — Operações tributáveis — Cessação da atividade económica tributável — Detenção de bens que tenham conferido direito à dedução do IVA — Regularização das deduções — Período de regularização — Tributação nos termos do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva 2006/112 após o termo do período de regularização»

No processo C-229/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Administrativo Supremo, Polónia), por decisão de 5 de fevereiro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de maio de 2015, no processo

**Minister Finansów**

contra

**Jan Mateusiak,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, E. Levits (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Jan Mateusiak, pelo próprio,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,
- em representação do Governo grego, por K. Georgiadis e K. Karavasili, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 3 de março de 2016,

profere o presente

\* Língua do processo: polaco.

## Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 18.º, alínea c), e 187.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), conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009 (JO 2010, L 10, p. 14, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Minister Finansów (Ministro das Finanças) a Jan Mateusiak a respeito da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a bens imobiliários detidos por este último na sequência da cessação da sua atividade económica.

## Quadro jurídico

### *Direito da União*

- 3 O artigo 18.º da Diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros podem equiparar a entregas de bens efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

  - a) A afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens produzidos, construídos, extraídos, transformados, comprados ou importados no âmbito da atividade da empresa, caso a aquisição desses bens a outro sujeito passivo não confira direito à dedução total do IVA;
  - b) A afetação de bens por um sujeito passivo a um setor de atividade não tributado, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respetiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a);
  - c) Com exceção dos casos referidos no artigo 19.º, a detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos seus sucessores, no caso de cessação da sua atividade económica tributável, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respetiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a).»
- 4 Nos termos do artigo 19.º, primeiro parágrafo, desta diretiva:

«Os Estados-Membros podem considerar que a transmissão, a título oneroso ou gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário sucede ao transmitente.»
- 5 O artigo 168.º da Diretiva IVA enuncia:

«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 168.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«No caso de bens imóveis integrados no património da empresa de um sujeito passivo e por estes utilizados tanto para as atividades da empresa como para seu uso próprio ou do seu pessoal ou, de um modo geral, para fins alheios à empresa, o IVA que incide sobre as despesas relativas a esses bens imóveis é dedutível de acordo com os princípios estabelecidos nos artigos 167.º, 168.º, 169.º e 173.º apenas na proporção da sua utilização para as atividades da empresa do sujeito passivo.

Em derrogação do disposto no artigo 26.º, as mudanças na proporção da utilização de um bem imóvel a que se refere o primeiro parágrafo são tidas em conta de acordo com os princípios previstos nos artigos 184.º a 192.º tal como aplicados no Estado-Membro em causa.»

7 O artigo 184.º da Diretiva IVA prevê:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

8 O artigo 187.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«1. No que diz respeito aos bens de investimento, a regularização deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos.

Todavia, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento da regularização, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo das regularizações pode ser prolongado até vinte anos.

2. Anualmente, a regularização é efetuada apenas sobre a quinta parte ou, caso o período de regularização tenha sido prolongado, sobre a fração correspondente do IVA que incidiu sobre os bens de investimento em questão.

A regularização referida no primeiro parágrafo é realizada em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos, produzidos ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez.»

*Direito polaco*

9 O artigo 14.º, n.º 1, pontos 1 e 2, bem como os n.ºs 4 a 6 e 8, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004 (versão consolidada, Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «lei relativa ao IVA»), dispõe:

«1. Estão sujeitos a imposto os bens de produção própria e os bens que não se tornaram o objeto de uma entrega de bens após a sua aquisição quando:

- 1) uma sociedade civil ou uma sociedade comercial que não dispõe de personalidade jurídica é dissolvida,
- 2) um sujeito passivo referido no artigo 15.º, que é uma pessoa singular e que, nos termos do artigo 96.º, n.º 6, é obrigado a comunicar ao diretor da Administração Fiscal a sua cessação de atividade, suspende o exercício de atividades tributáveis.

[...]

4. O disposto nos n.ºs 1 e 3 é aplicável a bens em relação aos quais vigorava o direito à dedução do imposto pago a montante.

5. Nos casos referidos nos n.ºs 1 e 3, os sujeitos passivos estão obrigados a proceder a um inventário físico dos bens, a seguir denominado 'inventário físico', até ao dia da dissolução da sociedade ou da cessação do exercício de atividades tributáveis. Os sujeitos passivos estão obrigados a anexar à declaração fiscal, entregue em relação ao período que abrange o dia da dissolução da sociedade ou da cessação do exercício de atividades tributáveis, a informação relativa ao inventário físico, ao valor determinado com base no mesmo e ao montante do imposto devido.

6. No caso referido no n.º 1, a obrigação fiscal é criada no dia da dissolução da sociedade ou da suspensão do exercício de atividades tributáveis.

[...]

8. A matéria coletável é composta pelo valor dos bens sujeitos ao inventário físico, determinado de acordo com o disposto no artigo 29.º, n.º 10.»

10 O artigo 29.º, n.º 10, da lei relativa ao IVA dispõe que, «no caso de uma entrega de bens na aceção do artigo 7.º, n.º 2, a matéria coletável é composta pelo preço de aquisição dos bens (sem imposto) e, caso não exista preço de aquisição, pelo preço de custo determinado à data da entrega dos bens».

11 Nos termos do artigo 91.º, n.ºs 1 a 4, da lei relativa ao IVA:

«1. O sujeito passivo, no final do exercício no qual teve, nos termos do artigo 86.º, n.º 1, direito à dedução do imposto pago a montante, é obrigado a proceder à regularização das deduções, nos termos do artigo 90.º, n.ºs 2 a 10, relativamente ao exercício encerrado, tendo em consideração a proporção determinada segundo o método previsto no artigo 90.º, n.ºs 2 a 6 ou n.º 10, ou segundo as disposições aprovadas nos termos do artigo 90.º, n.ºs 11 e 12.

2. No caso de bens e serviços que, com base nas disposições em matéria de imposto sobre o rendimento e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, sejam afetados pelo sujeito passivo ao ativo imobilizado corpóreo ou incorpóreo amortizável, assim como os imóveis e os direitos de usufruto afetados ao ativo imobilizado corpóreo ou incorpóreo do adquirente, com exceção daqueles cujo valor de aquisição não exceda 15 000 [zlótis polacos (PLN) (cerca de 3 417 euros)], o sujeito passivo deve efetuar a regularização a que se refere o n.º 1, ao longo de um período de cinco anos ou, no caso de imóveis ou de direitos de usufruto, ao longo de um período de dez anos, a contar do ano em que teve início a utilização. No caso referido no primeiro período, a regularização anual corresponde à quinta parte ou, no caso de imóveis ou de direitos de usufruto, à décima parte do imposto calculado no momento da aquisição ou produção. No caso de ativos imobilizados corpóreos e incorpóreos cujo valor de aquisição não exceda 15 000 PLN (cerca de 3 417 euros), aplica-se, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 1 e, neste caso, a regularização efetua-se no final do exercício em que teve início a utilização.

[...]

3. A regularização referida nos n.ºs 1 e 2 deve ser efetuada na declaração fiscal relativa ao primeiro período de declaração do ano imediatamente seguinte ao ano fiscal a que se reporta a regularização e, em caso de cessação da atividade, na declaração fiscal relativa ao último período de declaração.

4. Caso os bens ou serviços referidos no n.º 2 sejam vendidos no período de regularização referido no n.º 2, ou tributados nos termos do n.º 14, considera-se que estes bens ou serviços continuaram a ser utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações tributáveis até ao final do período de regularização.»

- 12 O artigo 96.º, n.º 6, da lei relativa ao IVA dispõe que, «[c]aso um sujeito passivo registado para efeitos de IVA tenha cessado uma atividade tributável, é obrigado a comunicar a cessação da atividade ao diretor da Administração Fiscal; o diretor da Administração Fiscal baseia-se nesta comunicação para retirar o sujeito passivo do registo dos sujeitos passivos de IVA».

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

- 13 Entre 1997 e 1999, J. Mateusiak efetuou um investimento que consistia na construção de um edifício para habitação e serviços com uma área de implantação de 108,7 m<sup>2</sup>, uma área útil de 357,6 m<sup>2</sup> (dos quais 87,8 m<sup>2</sup> afetados à prestação de serviços). Em 26 de julho de 1999, obteve a licença de utilização para este edifício.
- 14 J. Mateusiak deduziu o imposto pago a montante constante das faturas originais relativas a aquisições de materiais de construção, a custos de mão de obra e a outros custos relacionados exclusivamente com a parte do edifício afetada à prestação de uma atividade sujeita a IVA, isto é, um cartório notarial.
- 15 Em 10 de agosto de 1999, a parte do edifício afetada à prestação de serviços foi incluída no inventário dos ativos imobilizados mantido para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e explorada para as finalidades da atividade económica não agrícola exercida. O valor inicial do ativo imobilizado designado por «edifício do cartório» era de 101 525,70 PLN.
- 16 Em 14 de janeiro de 2013, J. Mateusiak requereu ao diretor da Direção de Finanças de Łódź (Izba Skarbowa w Łodzi), que atua com base nos poderes conferidos pelo Ministro das Finanças (a seguir «autoridade fiscal»), uma informação vinculativa quanto à questão de saber se, no inventário de liquidação elaborado no momento da liquidação da atividade económica exercida por uma pessoa singular, igualmente sujeito passivo de IVA em atividade, deve ser declarado o valor dos ativos imobilizados dessa pessoa constituídos por bens imobiliários que, à data da liquidação, lhe pertenciam. Em caso de resposta afirmativa, J. Mateusiak pretendia saber que valor devia ser considerado como base de cálculo do IVA na data de cessação da atividade económica em questão.
- 17 No entender de J. Mateusiak, o valor dos ativos imobilizados que lhe pertencem não deve ser tomado em consideração, uma vez que essa tomada em consideração viola o princípio da neutralidade do IVA, se a referida cessação ocorrer depois do período de regularização, que tem a duração de dez anos para os bens imobiliários. No caso de o seu ponto de vista não ser acolhido, devia ser tomada em consideração, para efeitos de tributação do IVA, apenas a parte do edifício utilizada para os fins da atividade económica, considerando como base de tributação o valor de revenda, se este for inferior ao valor atual de mercado.
- 18 Baseando-se, designadamente, no artigo 14.º, n.º 1, ponto 2, e n.ºs 4 e 8, bem como no artigo 29.º, n.º 10, da lei relativa ao IVA, a autoridade fiscal considerou que a tributação dos bens resultante da cessação das atividades tributáveis se justificava pela própria estrutura do IVA, que é um imposto sobre o consumo, e que refletia o princípio da neutralidade deste imposto. Todos os bens cujo imposto pago a montante foi deduzido no momento da sua aquisição devem ser sujeitos a IVA, a fim de compensar essa dedução.

- 19 Por acórdão de 16 de outubro de 2013, a ação intentada por J. Mateusiak no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal Administrativo da Região de Lublin, Polónia) contra a informação vinculativa foi julgada procedente. Este órgão jurisdicional considerou que os artigos 14.º e 91.º da lei relativa ao IVA devem ser lidos conjugadamente, uma vez que o legislador estabeleceu uma correlação entre a tributação dos ativos imobilizados no caso de cessação de uma atividade e o direito à dedução da parte do imposto paga a montante na aquisição desses ativos imobilizados que não foi deduzida no período de regularização. Após o termo deste período, os ativos imobilizados detidos por um sujeito passivo de imposto na data de cessação da sua atividade não devem ser tributados nem declarados no inventário de liquidação, dado que o período estabelecido pela lei para a regularização do imposto pago a montante na aquisição desses ativos imobilizados, determinado em função da sua duração estimada na atividade do sujeito passivo, já terminou.
- 20 O Ministro das Finanças interpôs recurso de cassação para o Naczelny Sad Administracyjny (Tribunal Administrativo Supremo, Polónia). Este órgão jurisdicional tem dúvidas sobre a questão de saber se, mesmo depois do termo do período de regularização previsto para um determinado tipo de bens, a cessação da atividade económica implica a necessidade de tributar os ativos imobilizados detidos com fundamento no artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA.
- 21 Este órgão jurisdicional afirma que, tendo a duração legal de vida dos bens de investimento utilizados para efeitos da atividade económica do sujeito passivo, expresso pelo período de regularização (artigo 187.º da Diretiva IVA), terminado, pode presumir-se que o sujeito passivo, ao longo do período em que os ativos imobilizados foram utilizados na sua atividade tributável, «consumiu» o imposto deduzido na sua aquisição, uma vez que este imposto está ligado, durante todo o período da sua utilização (regularização), ao imposto devido, gerado por esses ativos imobilizados afetados à atividade económica do sujeito passivo.
- 22 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Administrativo Supremo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 18.º, alínea c), da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que, após o termo do período de regularização previsto no artigo 187.º [desta] diretiva, [os ativos imobilizados] do sujeito passivo — e caso tenha deduzido o IVA que pagou a montante pela sua aquisição — não estão sujeitos a imposto e não devem ser incluídos no [inventário] de liquidação em caso de cessação da atividade pelo mesmo, quando já tiver expirado o período estabelecido por lei para a regularização do imposto pago a montante pela sua aquisição, determinado em função da duração estimada da sua utilização na empresa do sujeito passivo, ou no sentido de que, em caso de cessação da atividade económica, [os ativos imobilizados] estão sujeitos a imposto independentemente do período de regularização da tributação?»

### **Quanto à questão prejudicial**

- 23 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, em caso de cessação da atividade económica tributável de um sujeito passivo, a detenção de bens por este, quando esses bens tenham conferido direito à dedução do IVA aquando da respetiva aquisição, pode ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso e sujeita a IVA, se o período de regularização previsto no artigo 187.º da Diretiva IVA tiver terminado.
- 24 A título preliminar, importa recordar que, segundo a lógica do sistema instituído pela Diretiva IVA, os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo para efeitos das suas operações tributáveis podem ser deduzidos. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante. Quando bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito

de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante. Em contrapartida, quando bens ou serviços são utilizados para os fins de operações tributadas a jusante, impõe-se uma dedução do imposto pago a montante sobre essas operações, para evitar a dupla tributação (v., neste sentido, acórdão de 30 de março de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24, e despacho de 5 de junho de 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 19).

- 25 Neste contexto, em virtude do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem equiparar a uma entrega efetuada a título oneroso a detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos seus sucessores, no caso de cessação da sua atividade económica tributável, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial aquando da respetiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a) do referido artigo. O artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA autoriza, assim, os Estados-Membros a adotar uma disposição especial para as situações em que um sujeito passivo põe termo à sua atividade profissional (v. acórdão de 17 de maio de 2001, *Fischer e Brandenstein*, C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 86).
- 26 Como salientou o órgão jurisdicional de reenvio, a República da Polónia exerceu a faculdade prevista no artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA. Este órgão jurisdicional interroga-se, contudo, sobre se a disposição que dá execução ao artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA devia ser aplicada no termo do prazo de regularização que, em conformidade com o artigo 187.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Diretiva IVA, pode ser prolongado até vinte anos no que diz respeito aos bens de investimento imobiliário e que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é de dez anos na Polónia.
- 27 O objetivo principal do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA é evitar que bens que conferiram direito a dedução sejam objeto de um consumo final não tributado na sequência da cessação da atividade tributável, independentemente dos seus motivos ou circunstâncias (acórdão de 8 de maio de 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, n.º 27).
- 28 O mecanismo de regularização previsto pela Diretiva IVA visa, por seu lado, aumentar a precisão das deduções, de modo a assegurar a neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas na fase anterior continuam a dar lugar ao direito a dedução apenas na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto. Este mecanismo tem, assim, por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações tributadas a jusante (acórdão de 18 de outubro de 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, n.ºs 30 e 31).
- 29 No que diz respeito à constituição de uma eventual obrigação de regularização da dedução do IVA efetuada a título do imposto pago a montante, o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece o princípio de que essa regularização deve ser realizada, nomeadamente, quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da referida dedução (acórdãos de 18 de outubro de 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 32, e de 13 de março de 2014, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 51).
- 30 O período de regularização das deduções previsto no artigo 187.º da Diretiva IVA permite evitar inexactidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo, quando, posteriormente à declaração, ocorrerem alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções. A probabilidade de ocorrerem essas alterações é particularmente elevada no caso de bens de investimento, frequentemente utilizados por períodos de vários anos, no decurso dos quais a sua afetação pode variar (v., neste sentido, acórdão de 30 de março de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 25, e despacho de 5 de junho de 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 20).

- 31 Daqui decorre, é certo, que a finalidade da tributação da detenção dos bens que deram origem a dedução, nos termos do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, é equiparável à finalidade do mecanismo de regularização, na medida em que se trata, por um lado, de evitar conceder uma vantagem económica injustificada ao sujeito passivo relativamente a um consumidor final, que compra o bem suportando o IVA, e, por outro, de assegurar uma correspondência entre a dedução do imposto a montante e a cobrança do imposto a jusante (v., neste sentido, por analogia, acórdão de 14 de setembro de 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, n.ºs 35 e 36 e jurisprudência referida).
- 32 Todavia, essa equiparação de objetivos não leva a que o período previsto para a regularização de uma dedução através de pagamentos fracionados em vários anos, nos termos dos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA, possa constituir um período no termo do qual a tributação prevista no artigo 18.º, alínea c), desta diretiva já não é possível.
- 33 Antes de mais, decorre do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA que a detenção de bens por um sujeito passivo em caso de cessação da sua atividade económica tributável pode ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso, se esses bens tiverem conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respetiva aquisição.
- 34 O artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA não estabelece nenhuma outra condição, designadamente no que respeita a um período após a aquisição durante o qual, para poder ser tributada, a detenção posterior à cessação da atividade deve ocorrer.
- 35 Além disso, no que respeita à sua aplicação, a referida disposição não remete para as disposições relativas à regularização da dedução previstas nos artigos 184.º a 192.º da Diretiva IVA, diversamente do artigo 168.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva, que remete para essas disposições no que respeita à tributação da utilização privada de um bem imobiliário por força do artigo 26.º da referida diretiva.
- 36 Por último, a regularização das deduções, que é designadamente efetuada quando ocorrem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante do IVA posteriormente à declaração do IVA e que visa assegurar que as deduções efetuadas reflitam fielmente a utilização dos bens para os fins da empresa, é, como a advogada-geral salientou no n.º 28 das suas conclusões, um mecanismo de ajustamento voltado para o passado.
- 37 Em contrapartida, a tributação prevista no artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA não assenta na premissa segundo a qual a dedução total ou parcial do IVA, efetuada aquando da aquisição de bens objeto da detenção em caso de cessação da atividade económica tributável, era superior ou inferior àquela que o sujeito passivo tinha o direito de efetuar, mas antes na realização de uma nova operação tributável na data da cessação da atividade económica.
- 38 A tributação prevista no artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA toma em consideração as alterações do valor dos ativos da empresa, durante todo tempo da sua utilização para as atividades da empresa, uma vez que, segundo o disposto no artigo 74.º da Diretiva IVA, nas operações como as previstas no artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, o valor tributável é constituído pelo preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados na data em que tais operações se realizam. O valor tributável da operação em caso de cessação da atividade económica tributável é o valor dos bens em questão, determinado na data dessa cessação, que tem assim em conta a evolução do valor dos referidos bens entre a sua aquisição e a referida cessação (v., designadamente, acórdão de 8 de maio de 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, n.º 33).
- 39 A fim de alcançar o objetivo do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, que consiste em evitar que os bens que tenham conferido direito a dedução sejam objeto de um consumo final não tributado na sequência da cessação da atividade económica tributável e em eliminar efetivamente qualquer desigualdade em matéria de IVA entre os consumidores que adquirem os seus bens a outro sujeito



passivo e aqueles que os adquirem no âmbito da sua empresa, a tributação devida por força do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser efetuada quando, como a advogada-geral salientou no n.º 34 das suas conclusões, um bem que tenha conferido direito a uma dedução de IVA mantenha um valor residual à data da cessação da atividade económica tributável, independentemente do período decorrido entre a data da aquisição desse bem e a data da cessação dessa atividade.

- 40 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, em caso de cessação da atividade económica tributável de um sujeito passivo, a detenção de bens por este, quando esses bens tenham conferido direito à dedução do IVA aquando da respetiva aquisição, pode ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso e sujeita a IVA, se o período de regularização previsto no artigo 187.º da Diretiva IVA tiver terminado.

### **Quanto às despesas**

- 41 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 (Décima Secção) declara:

**O artigo 18.º, alínea c), 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, deve ser interpretado no sentido de que, em caso de cessação da atividade económica tributável de um sujeito passivo, a detenção de bens por este, quando esses bens tenham conferido direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado aquando da respetiva aquisição, pode ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso e sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, se o período de regularização previsto no artigo 187.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2009/162 tiver terminado.**

Assinaturas