



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MICHAL BOBEK
apresentadas em 3 de março de 2020¹

Processo C-791/18

**Stichting Schoonzicht
sendo interveniente
Staatssecretaris van Financiën**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos)]

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Regularização das deduções — Bens de investimento — Diferença entre a utilização prevista e a primeira utilização efetiva — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 185.º e 187.º — Aplicabilidade»

I. Introdução

1. O presente processo diz respeito à forma através da qual uma dedução inicial de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) deve ser regularizada por um operador económico cujas intenções relativas à utilização de um complexo de apartamentos se alteraram. No presente processo, o complexo de apartamentos ainda estava em construção quando a regularização foi efetuada. Nesse momento, o operador económico tencionava utilizá-los para fins tributáveis. No entanto, alguns dos apartamentos foram posteriormente arrendados, pelo que da primeira utilização desses apartamentos resultou a isenção do imposto.

2. Nestas circunstâncias, as autoridades dos Países Baixos solicitaram ao operador económico que reembolsasse integralmente, de uma só vez, a dedução inicialmente efetuada correspondente aos apartamentos que foram posteriormente arrendados. Com efeito, nos termos da legislação nacional, se se verificar, quando um operador económico se começa a preparar para utilizar os bens pela primeira vez, que esse operador económico deduziu o IVA numa proporção superior àquela a que teria direito de acordo com a utilização que é feita dos bens, o IVA pago em excesso inicialmente deduzido deve ser regularizado *numa única vez*.

3. A questão jurídica que se coloca é a de saber se tal legislação é conforme com o artigo 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 (a seguir «Diretiva IVA»)², segundo o qual a regularização de deduções relativas a bens de investimento deve ser efetuada em frações proporcionais, repartidas por um período de vários anos.

¹ Língua original: inglês.

² JO 2006, L 347, p. 1, conforme alterada.

II. Quadro jurídico

A. *Direito da União: Diretiva IVA*

4. Os artigos 184.º e seguintes da Diretiva IVA dizem respeito à regularização das deduções.

5. O artigo 184.º prevê que «[a] dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito».

6. Nos termos do artigo 185.º da referida diretiva:

«1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»

7. O artigo 186.º da Diretiva IVA estabelece que «[o]s Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º».

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.»

9. Nos termos do artigo 189.º da Diretiva IVA:

«Para efeitos da aplicação dos artigos 187.º e 188.º, os Estados-Membros podem adotar as seguintes medidas:

[...]

b) Precisar qual o montante do IVA que deve ser tomado em consideração para a regularização;

[...]»

B. Direito dos Países Baixos

10. As disposições sobre a regularização das deduções figuram no artigo 15.º, n.º 4, da Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Lei de 28 de junho de 1968 que Prevê a Substituição do Atual Imposto sobre o Volume de Negócios por um Imposto sobre o Volume de Negócios Baseado no Sistema de Cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «OB»), bem como nos artigos 12.º e 13.º da Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Decisão de Execução de 1968 da Lei Relativa ao Imposto Sobre o Volume de Negócios; a seguir «Decisão de Execução»).

11. O artigo 15.º, n.º 4, da OB prevê:

«A dedução do imposto é efetuada em conformidade com o destino dos bens ou dos serviços no momento em que o imposto é faturado ao operador económico ou no momento em que se torna exigível. Se o operador económico, quando começar a utilizar os bens ou os serviços, deduzir o imposto numa proporção superior ou inferior àquela a que tem direito de acordo com a utilização que é feita dos bens ou serviços, o montante deduzido em excesso é exigível nesse momento. O imposto que se tornou exigível é pago nos termos do artigo 14.º A parte do imposto que, podendo ser deduzida, não o foi, será restituída a pedido do operador económico.»

12. O artigo 12.º, n.ºs 2 e 3, da Decisão de Execução tem a seguinte redação:

«2) A regularização prevista no artigo 15.º, n.º 4 [da OB] é feita com base nos dados relativos ao período tributável durante o qual o empresário começou a utilizar os bens ou os serviços.

3) Na declaração relativa ao último período de tributação, a regularização da dedução é feita com base nos dados aplicáveis a todo o exercício fiscal.»

13. O artigo 13.º da Decisão de Execução, na parte que ora interessa, tem a seguinte redação:

«1) Em derrogação ao disposto no artigo 11.º, são considerados separadamente para efeitos de dedução:

- a) os bens imóveis e os direitos que lhes são inerentes;
 - b) os bens móveis que o operador económico deprecie para efeitos de imposto sobre o rendimento ou de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ou que poderia depreciar caso fosse sujeito passivo desses impostos.
- 2) No que diz respeito aos bens imóveis e aos direitos que lhes são inerentes, a regularização das deduções deve ser feita durante cada um dos nove exercícios fiscais seguintes àquele em que o operador económico começou a utilizar o imóvel em questão. Para cada exercício, a regularização deve ser efetuada sobre uma décima parte do imposto pago a montante, tendo em conta os dados relativos ao exercício fiscal constantes da declaração relativa ao último período de tributação desse exercício fiscal.»

III. Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

14. A Stichting Schoonzicht, que tem sede em Amesterdão, construiu um complexo de apartamentos numa parcela de terreno de que era proprietária. O complexo de apartamentos era composto por sete apartamentos destinados a habitação. A construção do complexo iniciou-se em 2013 e ficou concluída em julho de 2014.

15. Inicialmente, a utilização a que o complexo de apartamentos se destinava estava sujeita a tributação. Por conseguinte, a Stichting Schoonzicht deduziu integralmente o IVA sobre esta entrega.

16. Mais tarde, a partir de 1 de agosto de 2014, a Stichting Schoonzicht arrendou quatro dos apartamentos. Decorre do despacho de reenvio que esta foi a primeira utilização (de uma parte) do complexo de apartamentos e que, ao contrário da intenção inicialmente prevista, estava *isenta* de IVA. Os restantes três apartamentos mantiveram-se desocupados em 2014.

17. Por este motivo, em conformidade com a legislação dos Países Baixos, a correspondente fração da dedução inicialmente efetuada foi regularizada ao abrigo do artigo 15.º, n.º 4, da OB. Isto significa que a Stichting Schoonzicht passou a ser devedora da parte do IVA correspondente aos quatro apartamentos arrendados, no montante de 79 587 euros. Segundo o despacho de reenvio, a regularização foi efetuada relativamente ao terceiro trimestre de 2014 (1 de julho a 30 de setembro de 2014), trimestre durante o qual o condomínio foi utilizado pela primeira vez.

18. A Stichting Schoonzicht pagou o IVA e apresentou uma reclamação contra a regularização. Considerou que, no caso dos bens de investimento, a regularização integral da dedução inicial efetuada no momento da primeira utilização do bem de investimento, conforme previsto no artigo 15.º, n.º 4, da OB, viola o disposto no artigo 187.º da Diretiva IVA.

19. A reclamação foi indeferida pelo Inspecteur van de Belangendienst (Inspetor da Administração Fiscal). A Stichting Schoonzicht interpôs recurso no Rechtbank Noord-Holland (Tribunal de Primeira Instância da Província da Holanda do Norte, Países Baixos). Este órgão jurisdicional julgou improcedente o recurso, tendo a Stichting Schoonzicht interposto novo recurso no Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão, Países Baixos). Este órgão jurisdicional também declarou que o regime do artigo 15.º, n.º 4, da OB é compatível com a Diretiva IVA e negou provimento a este (último) recurso. Segundo o Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão), o legislador dos Países Baixos fez uso da possibilidade que o artigo 189.º, alínea b), da Diretiva IVA concede aos Estados-Membros de especificarem qual o montante do IVA que deve ser tomado em consideração para efeitos da regularização dos bens de investimento. É entendimento deste último órgão jurisdicional que a regularização numa única vez prevista no artigo 15.º, n.º 4, da OB deve ser considerada uma «correção prévia à regularização», que antecede o procedimento normal de regularização e que não se encontra regulada (e, por conseguinte, não é excluída) pela Diretiva IVA. A Diretiva IVA não se opõe a uma tal correção uma vez que esta não viola o princípio da neutralidade fiscal nem o princípio da proporcionalidade.

20. A Stichting Schoonzicht interpôs recurso de cassação desta decisão no órgão jurisdicional de reenvio, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos).

21. No processo principal, a Stichting Schoonzicht reitera o argumento de que a regularização numa única vez da dedução inicialmente efetuada na sequência do início da utilização de bens de investimento contraria o artigo 187.º da Diretiva IVA. Segundo a recorrente, o regime de regularização previsto no artigo 187.º da Diretiva IVA deve ser considerado independentemente daquilo que se encontra previsto nos artigos 184.º e 185.º desta diretiva. O artigo 187.º da Diretiva IVA prevê um regime especial para os bens de investimento que se sobrepõe ao regime geral previsto nos artigos 184.º e 185.º A regularização da dedução inicialmente efetuada no que diz respeito aos bens de investimento deve, nos termos do artigo 187.º, ser repartida por vários anos e, no final de

cada ano de regularização, apenas uma fração proporcional da dedução inicialmente efetuada pode ser regularizada. A regularização ao abrigo do artigo 187.º da Diretiva IVA relativa aos quatro apartamentos não pode ser efetuada antes do momento em que é entregue a declaração relativa ao último trimestre de 2014, independentemente de estes apartamentos terem sido utilizados pela primeira vez no decurso deste ano. Tal regularização deve, por isso, incidir apenas sobre um décimo da dedução obtida em 2013.

22. O órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à compatibilidade do requisito da «regularização integral na sequência da primeira utilização» previsto na legislação dos Países Baixos com o artigo 187.º da Diretiva IVA.

23. Nestas circunstâncias, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 184.º a 187.º da [Diretiva IVA] opõem-se a um regime nacional de regularização relativo aos bens de investimento que prevê a regularização repartida por uma série de anos, e por força do qual o montante total da dedução inicialmente efetuada no que diz respeito a um bem de investimento é alterado (regularizado) numa única vez no início da utilização desse bem de investimento — que é também o primeiro ano de regularização — se se verificar, no início da sua utilização, que a dedução inicialmente efetuada difere da dedução a que o sujeito passivo tinha direito com base na utilização efetiva do bem de investimento?»

Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

2) Deve o artigo 189.º, alíneas b) ou c), da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que a alteração, referida na questão 1, numa única vez, da dedução inicialmente efetuada no primeiro ano do período de regularização constitui uma medida que os Países Baixos podiam adotar em aplicação do artigo 187.º da [Diretiva IVA]?»

24. Apresentaram observações escritas a Stichting Schoonzicht, os Governos dos Países Baixos e da Suécia, bem como a Comissão Europeia.

IV. Análise

25. Considero que o regime nacional em questão é compatível com a Diretiva IVA. Para chegar a esta conclusão, começarei por fazer alguns esclarecimentos prévios sobre as disposições aplicáveis (ou potencialmente aplicáveis) da Diretiva IVA (A). Concluirei, em seguida, que o requisito da «regularização integral na sequência da primeira utilização» não é abrangido pelo artigo 187.º da Diretiva IVA, mas pelos artigos 184.º a 186.º, que respeita (B).

A. Disposições aplicáveis (e potencialmente aplicáveis) da Diretiva IVA

26. Nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível». Neste contexto, o Tribunal de Justiça sublinhou repetidamente que o direito à dedução «faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado»³. Também declarou que «o regime das deduções destina-se, com efeito, a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas desde que essas atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA»⁴.

27. Os artigos 184.º e seguintes da Diretiva IVA preveem normas mais detalhadas aplicáveis ao direito à dedução através da definição de um mecanismo de regularização⁵. Este mecanismo assegura que as operações efetuadas numa fase anterior só continuam a dar lugar ao direito à dedução na medida em que sejam utilizadas para fornecer prestações sujeitas a IVA⁶. Por outras palavras, «[este] mecanismo tem [...] 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 tributáveis a jusante»⁷.

28. O regime de dedução previsto na Diretiva IVA compreende regras gerais (artigos 184.º a 186.º), bem como regras específicas aplicáveis aos bens de investimento (artigos 187.º a 192.º).

29. Primeiro, no que respeita às regras gerais, o artigo 184.º da Diretiva IVA dispõe que «[a] dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito». Por outro lado, o artigo 185.º, n.º 1, prevê que «[a] regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços»⁸.

30. Nos termos do artigo 186.º, cabe aos Estados-Membros determinar as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º⁹.

31. Segundo, os artigos 187.º e seguintes da Diretiva IVA preveem regras específicas relativas à regularização de deduções no que respeita aos bens de investimento¹⁰. Estas regras específicas definem alguns aspetos relativos à forma através da qual a regularização deve ser efetuada.

32. No que é aqui relevante, devem ser mencionados três aspetos.

3 V., por exemplo, Acórdãos de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 43 e jurisprudência referida); e de 30 de setembro de 2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 34 e jurisprudência referida).

4 Acórdão de 3 de outubro de 2019, *Altic* (C-329/18, EU:C:2019:831, n.º 26 e jurisprudência referida). V., igualmente, Acórdãos de 18 de outubro de 2012, *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 27 e jurisprudência referida); e de 17 de outubro de 2018, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 23 e jurisprudência referida).

5 Acórdão de 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 57). V., igualmente, Despacho de 5 de junho de 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 24 e jurisprudência referida).

6 V., por exemplo, Acórdãos de 13 de março de 2014, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 50 e jurisprudência referida); e de 16 de junho de 2016, *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, n.º 28 e jurisprudência referida).

7 *Ibid.*

8 Acórdãos de 16 de junho de 2016, *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454, n.º 29 e jurisprudência referida); e de 16 de junho de 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, n.º 47).

9 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que, embora «as disposições dos artigos 184.º e 185.º, enunci[e]m, ilustr[e] e delimit[e]m uma obrigação de regularização das deduções indevidas de IVA, [não preveem, contudo] de que forma deve ser feita esta regularização», exceto no que diz respeito aos bens de investimento. Acórdão de 11 de abril de 2018, *SEB bankas* (C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 26).

10 O conceito de bens de investimento deve ser definido pelos Estados-Membros. V. artigo 189.º, alínea a) da Diretiva IVA. Nos termos do artigo 190.º da Diretiva IVA, «[p]ara efeitos dos artigos 187.º, 188.º, 189.º e 191.º, os Estados-Membros podem considerar bens de investimento os serviços que tenham características idênticas às que são habitualmente atribuídas aos bens de investimento».

33. Em primeiro lugar, a regularização deve ser repartida por um período de 5 anos, que pode ser prolongado até 20 anos no caso de bens de investimento imobiliário. Decorre do despacho de reenvio que os Países Baixos optaram por aplicar aos bens de investimento imobiliário um período de regularização de 10 anos. Assim, este período é potencialmente relevante no que respeita ao complexo de apartamentos em causa no processo principal.

34. Em segundo lugar, nos termos do artigo 187.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o período de regularização inclui o ano em que os bens em causa foram adquiridos ou produzidos, mas os Estados-Membros podem tomar como base, no momento da regularização, um período a contar do *início da utilização* dos bens em questão. Decorre do despacho de reenvio que os Países Baixos optaram por aplicar esta última hipótese.

35. Em terceiro lugar, nos termos do artigo 187.º, n.º 2, anualmente, a regularização deve ser 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. No regime dos Países Baixos, esta fração correspondente equivale a *um décimo*.

B. Qualificação do requisito da «regularização integral na sequência da primeira utilização»

36. Com a primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se as disposições da Diretiva IVA relativas à regularização das deduções se opõem ao requisito da «regularização integral na sequência da primeira utilização».

37. A resposta a esta questão exige que se analise se o requisito da «regularização integral na sequência da primeira utilização» é abrangido pelo regime geral de regularização previsto na Diretiva IVA (artigos 184.º e seguintes), pelo regime específico (artigos 187.º e seguintes), ou eventualmente por nenhum dos dois.

38. A Stichting Schoonzicht defende que o regime geral previsto nos artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA não é aplicável à situação em causa, uma vez que a regularização diz respeito a bens imóveis e é abrangida pelo artigo 187.º desta diretiva, o que implica que a regularização deve ser repartida por um período de 10 anos. Na medida em que exige que a parte correspondente da dedução inicialmente efetuada seja reembolsada numa única vez, o artigo 15.º, n.º 4, da OB contraria o disposto no artigo 187.º da Diretiva IVA.

39. Os Governos dos Países Baixos e sueco, assim como a Comissão, concluem em sentido contrário. Na sua opinião, em princípio, o requisito da «regularização integral na sequência da primeira utilização» é abrangido pelo regime geral de regularização previsto na Diretiva IVA e por conseguinte é conforme com esta.

40. Concorro com esta última posição.

41. É certo que o artigo 187.º da Diretiva IVA estabelece que «a regularização deve repartir-se por um período de cinco [ou mais] anos, *incluindo* o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos [ou utilizados]»¹¹. É igualmente certo que os Estados-Membros têm a obrigação de prever um regime de regularização para os bens de investimento¹², conforme assinalado pelo órgão jurisdicional de reenvio.

42. Estes elementos, porém, não respondem à questão de saber de que forma deve ser retificada uma discrepância entre a utilização prevista, por um lado, e a primeira utilização efetiva, por outro.

¹¹ O sublinhado é meu.

¹² V., neste sentido, Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.ºs 24 e 27 e jurisprudência referida).

43. Com efeito, embora o direito à dedução de um montante de IVA devido relativamente a bens fornecidos e a serviços prestados por outro sujeito passivo nos termos dos artigos 167.º e 168.º da Diretiva IVA possa ser exercido integral e imediatamente, ainda que o bem em causa não seja imediatamente utilizado para efeitos da atividade económica da empresa¹³, o direito à dedução existe na medida em que esses bens e serviços sejam utilizados para realizar operações tributáveis¹⁴. Com efeito, conforme a advogada-geral J. Kokott explica, «[d]e acordo com o disposto no artigo 167.º, em conjugação com o artigo 63.º da Diretiva IVA, a dedução do imposto pago a montante é conferida regularmente desde logo no momento da aquisição de um bem, com base na sua utilização *prevista*. [...] Em regra, impõe-se como condição que o sujeito passivo utilize o bem adquirido para a realização de operações tributadas. Nos termos da jurisprudência, as regras em matéria de regularização têm por objetivo aumentar a precisão das deduções prevendo que, após a data da aquisição de um bem, seja controlado em que medida o sujeito passivo o utiliza *efetivamente* para finalidades que dão direito à dedução do imposto pago a montante»¹⁵.

44. No presente processo, nos termos do despacho de reenvio, o direito à dedução surgiu quando o IVA correspondente a montante se tornou exigível, com base na intenção declarada da Stichting Schoonzicht (em 2013). Contudo, em minha opinião, o montante do direito à dedução relativamente aos quatro apartamentos arrendados foi reduzido a zero em consequência da alteração de utilização, que transformou a transação pela Stichting Schoonzicht de operação tributável prevista em operação não tributável efetiva *antes da primeira utilização* dos bens.

45. Conforme acima referido, a especificidade do regime de regularização dos bens de investimento ao abrigo do artigo 187.º da Diretiva IVA consiste na possibilidade de repartir a regularização das deduções por um período de vários anos.

46. Este regime assenta na premissa de que «[a] probabilidade de alterações [de utilização] é particularmente significativa no caso de bens de investimento que sejam frequentemente utilizados durante um período de vários anos, durante o qual a sua afetação pode variar»¹⁶.

47. Conforme o Governo sueco e a Comissão alegam, em princípio, esta premissa diz respeito a alterações à utilização que ocorram no período durante o qual os bens de investimento são utilizados. No entanto, outra coisa bem diferente é alargar esta lógica ao período que *antecede* essa utilização ou, mais especificamente, ao período que se inicia com a declaração da utilização prevista e que termina com o primeiro período tributável que assinala o início da utilização efetiva.

48. É certo que, nos termos do artigo 12.º, n.º 2, da Decisão de Execução, a obrigação de regularização diz respeito ao primeiro período tributável em que os bens *começaram a ser utilizados* e há que reconhecer, neste contexto, que o início da utilização faz parte da utilização em si mesma. Assim, pode dizer-se que o momento da primeira utilização se insere no âmbito de aplicação do artigo 187.º da Diretiva IVA. Contudo, afigura-se razoável, e bastante lógico, situar o exame da questão de saber se a utilização *prevista* inicialmente declarada corresponde à utilização *efetiva* no momento em que esta ocorre pela primeira vez, porque (não havendo uma prévia autocorreção efetuada pelo próprio comerciante quando isso seja possível) uma verificação numa fase anterior seria certamente desafiadora, se é que seria possível.

13 Acórdão de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 45).

14 Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 18 e jurisprudência referida). V., contudo, situações específicas abordadas no Acórdão de 8 de junho de 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303), ou no Acórdão de 8 de junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304).

15 Conclusões no processo Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, n.º 24 e jurisprudência referida). V., igualmente, Conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas no processo TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, n.º 27 e 28 e jurisprudência referida).

16 Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 25), relativa à disposição equivalente — artigo 20.º — da Sexta Diretiva.

49. Esta conclusão é corroborada pela necessidade de garantir o respeito pelo princípio da neutralidade fiscal, nas suas duas vertentes, de acordo com o seu sentido corrente.

50. Primeiro, de acordo com um dos aspetos deste princípio, o operador económico deve ser desonerado do encargo do IVA «desde que a própria atividade empresarial se destine à realização de operações (em princípio) tributáveis»¹⁷. *A contrario sensu*, a meu ver, se resultar que o operador económico começou a utilizar os bens numa operação *não tributável* diferente da que foi inicialmente prevista e declarada, tal significa que quando os bens começaram a ser utilizados, a razão anteriormente existente que justificou que o operador económico tivesse ficado isento do encargo do IVA simplesmente desapareceu.

51. Aplicando o acima exposto ao caso em apreço, daqui resulta que o direito à dedução surgiu quando a Stichting Schoonzicht se tornou sujeito passivo do IVA a montante e a utilização prevista desses bens foi declarada tributável. Contudo, quando essa intenção se alterou, levando a uma situação de transação isenta de imposto, deixou de existir um motivo para que esse operador económico continuasse a ficar isento do imposto deduzido. A razão justificativa da dedução deixou de existir no momento em que se iniciou (ou mesmo antes¹⁸) a utilização efetiva.

52. De acordo com o seu segundo aspeto, o princípio da neutralidade fiscal também se «[opõe] a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA»¹⁹. Com efeito, esta vertente do princípio da neutralidade fiscal «opõe-se a que, do ponto de vista do IVA, [...] bens [...] que estejam em concorrência entre si sejam tratados de maneira diferente»²⁰.

53. No que diz respeito ao presente processo, sou da opinião que se a posição da Stichting Schoonzicht fosse acolhida, a situação que daí resultaria seria contrária ao segundo aspeto acima referido do princípio da neutralidade fiscal.

54. Com efeito, tal como referido pelo órgão jurisdicional de reenvio e alegado pelos Governos dos Países Baixos e sueco, bem como pela Comissão, este resultado conferiria uma vantagem financeira injustificada a um operador económico que declare que os bens de investimento em causa seriam utilizados para fins tributáveis, mantendo assim à sua disposição os fundos que correspondem à dedução inicialmente efetuada, ainda que nem a primeira utilização efetiva nem a utilização subsequente durante o período de regularização dessem a esse operador económico direito a tal dedução. Por outras palavras, fixar a análise no momento da declaração da utilização prevista dos bens, independentemente da sua primeira utilização efetiva, significaria que o Estado-Membro, na realidade, estaria a financiar esse operador económico, o qual só teria de reembolsar os fundos em frações proporcionais ao longo do período de regularização de vários anos aplicável²¹.

55. Pelo contrário, um operador económico que utilize bens de investimento com características idênticas exatamente da mesma forma não tributável não obteria essa vantagem financeira se, *ab initio*, se abstivesse de efetuar qualquer dedução com base na sua intenção *ab initio* de utilizar os bens de investimento para fins não tributáveis.

17 Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, n.º 57 e jurisprudência referida).

18 Decorre do despacho de reenvio que os quatro apartamentos em questão foram arrendados a partir de agosto de 2014. Sem prejuízo da verificação por parte do órgão jurisdicional de reenvio, tenho dificuldade em imaginar que a natureza tributável ou não tributável da operação só se teria de certa forma materializado no primeiro dia do arrendamento (ou seja, da utilização efetiva), pois presumo que os contratos necessários que (revelam a natureza da operação) foram provavelmente elaborados previamente.

19 Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, n.º 57 e jurisprudência referida).

20 V., por exemplo, Acórdãos de 9 de março de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 30 e jurisprudência referida); de 27 de junho de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e o. (C-597/17, EU:C:2019:544, n.º 28 e jurisprudência referida); e de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven eV (C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 36 e jurisprudência referida).

21 Quero sublinhar muito claramente que não há provas ou nem sequer indícios de qualquer irregularidade no presente caso. No entanto, em geral e abstraindo-nos dos factos do presente processo, não se pode ignorar o incentivo ao abuso suscetível de ser criado pela possibilidade de reembolsar o montante correspondente à dedução indevida em prestações através da declaração de uma intenção (fictícia).

56. A primeira utilização efetiva dos bens de investimento é idêntica nos dois casos destes hipotéticos operadores económicos, mas estes seriam tratados de forma muito diferente em matéria de dedução do IVA com base na mera diferença existente entre as suas intenções declaradas (e presumivelmente de boa-fé) quanto à utilização dos bens em questão. Em todos os demais aspetos, as suas situações são idênticas.

57. Em minha opinião, nos dois casos o tratamento em matéria de dedução do IVA deve ser idêntico.

58. Decorre do artigo 15.º, n.º 4, da OB que a legislação dos Países Baixos visa eliminar o resultado indesejável acima descrito, exigindo que a extensão do direito à dedução seja adequada à situação que se verifique no momento da primeira utilização efetiva (momento após o qual é espoletado o regime de regularização dos bens de investimento). Ao fazê-lo, a referida legislação contribui, a meu ver, para manter a neutralidade fiscal nos dois sentidos acima explicados. *A fortiori*, parece ser aquilo que se verifica efetivamente, uma vez que a legislação funciona nos dois sentidos: não apenas em «detrimento» de um operador económico cuja intenção do destino a dar aos bens é alterada de uma utilização tributável para uma não tributável, mas também em benefício de um operador económico cuja intenção do destino a dar aos bens altera de uma utilização não tributável para uma tributável.

59. Por estas razões, entendo que a situação em causa no processo principal não é abrangida pelo âmbito de aplicação dos (e, assim, não é incompatível com os) artigos 187.º e seguintes da Diretiva IVA.

60. Esta conclusão não é posta em causa pelo Despacho Gmina Międzyzdroje do Tribunal de Justiça, no qual este declarou que o artigo 187.º da Diretiva IVA se aplica «a situações de regularização de deduções em que [...] um bem de investimento cuja utilização não dá direito à dedução é depois afeto a uma utilização que dá esse direito»²². O Tribunal de Justiça declarou ainda que o artigo 187.º da Diretiva IVA «opor-se-ia a um regime que permitisse uma regularização das deduções durante um período inferior a cinco anos e, portanto, também a um regime que prevísse a regularização de uma só vez [...] o que permitiria efetuar a regularização no decurso de um único exercício fiscal»²³.

61. A matéria de facto naquele processo, conforme foi descrita de forma circunstanciada no despacho²⁴, demonstra que aquelas declarações foram feitas num contexto no qual os bens em questão já estavam a ser utilizados. Só então ocorreu a alteração da utilização (ou da intenção quanto ao destino a dar aos bens). Contudo, esta situação é consideravelmente diferente da situação que está em causa no processo principal. Por conseguinte, considero que o artigo 187.º da Diretiva IVA não se aplica ao presente caso.

62. A questão seguinte que se coloca é a de saber se a situação em causa se encontra abrangida pelos artigos 184.º e seguintes da referida diretiva.

63. Penso que sim.

22 Despacho de 5 de junho de 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 23). Este processo dizia respeito à legislação que prevê, como no presente caso, um período de regularização de 10 anos para bens de investimento imobiliário, que corria a partir do momento em que os bens fossem utilizados pela primeira vez. A Gmina Międzyzdroje pagou IVA sobre bens e serviços entregues no âmbito das obras de um pavilhão desportivo de que era proprietária. No decurso dessas obras, considerou a possibilidade de alterar o sistema de gestão desse imóvel e de o arrendar a uma sociedade comercial. Em seguida, procurou deduzir de uma única vez o IVA pago, uma vez que a utilização do pavilhão desportivo em causa tinha passado de não tributável para tributável. O pedido foi indeferido pela autoridade tributária, que considerou que a situação era regulada pelo regime do artigo 187.º da Diretiva IVA.

23 Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 27).

24 V. apresentação dos factos no Despacho de 5 de junho de 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.ºs 10 e 12, em especial n.º 12 *in fine*, «sendo certo que um décimo deste montante não podia ser regularizado em virtude de o ginásio ter sido utilizado, em 2010, para atividades que não dão direito a dedução»).

64. No processo SEB bankas, o Tribunal de Justiça interpretou o regime geral de regularização ao abrigo da Diretiva IVA de forma bastante ampla. Declarou que a redação do artigo 184.º «não exclui, *a priori*, nenhuma situação possível de dedução indevida»²⁵. Interpretou esta disposição no sentido de que se aplica a uma «hipótese de ter sido realizada uma dedução apesar de não existir nenhum direito à dedução» uma vez que esta possibilidade estava «abrangida pela primeira situação prevista no artigo 184.º da Diretiva IVA, a saber, aquela em que a dedução inicialmente efetuada é superior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito»²⁶.

65. O presente processo representa claramente uma «situação de dedução indevida» na aceção indicada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão SEB bankas. É certo que este último processo dizia respeito a uma situação na qual tinha sido feita uma dedução, embora não existisse direito à dedução *ab initio*. No presente processo, o direito à dedução existia, mas pelas razões acima explicadas, extinguiu-se posteriormente em relação aos quatro apartamentos. Dito isto, depois de se aceitar que os artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA regem situações nas quais é necessário corrigir uma dedução indevidamente efetuada, como o Tribunal de Justiça fez no SEB bankas, haverá então que aplicar a mesma conclusão a situações nas quais o direito preexistente à dedução foi, com efeito, reduzido a zero antes de os bens em causa serem utilizados pela primeira vez.

66. Considero que a situação do Acórdão SEB bankas e a do presente processo representam duas variações do mesmo problema: como corrigir uma dedução concedida quando essa dedução nunca devia ter sido (SEB bankas), ou já não deve ser (*in casu*), concedida. Por esta razão, considero que a solução adotada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão SEB bankas deve ser aplicada no presente processo para concluir que a situação em causa está abrangida e respeita o regime geral de regularização das deduções regulado pelos artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA.

67. Pelas razões que foram acima explicadas, também concluo que o requisito da «regularização integral na sequência da primeira utilização» previsto na legislação nacional em causa não se insere no âmbito de aplicação dos artigos 187.º e seguintes da Diretiva IVA, mas é abrangido pelo âmbito de aplicação, e é conforme, com os artigos 184.º a 186.º desta diretiva.

C. Segunda questão prejudicial

68. Uma vez que considero que as disposições pertinentes da Diretiva IVA não se opõem ao regime nacional de regularização em causa, não é necessário responder à segunda questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

V. Conclusão

69. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda ao Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) da seguinte forma:

Um regime nacional de regularização relativo a bens de investimento que prevê que no ano em que é iniciada a utilização destes bens de investimento o montante total da dedução inicialmente efetuada pode ser regularizado numa única vez se, no momento em que se deu início à utilização, se verificar que a dedução inicialmente efetuada difere da dedução a que o sujeito passivo tinha direito com base na utilização efetiva do bem de investimento não é abrangido pelo âmbito de aplicação dos artigos 187.º e seguintes da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa

²⁵ Acórdão de 11 de abril de 2018 (C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 33).

²⁶ Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 34).

ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, mas está abrangido pelos artigos 184.º a 186.º da referida diretiva. Aquelas disposições não se opõem a semelhante regime nacional de regularização.