



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

17 de setembro de 2020*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Bens de investimento imobiliário — Dedução do imposto pago a montante — Regularização da dedução inicialmente efetuada — Regularização numa única vez da totalidade desta dedução após a primeira utilização do bem em causa — Período de regularização»

No processo C-791/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), por Decisão de 14 de dezembro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de dezembro de 2018, no processo

Stichting Schoonzicht

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Segunda Secção, P. G. Xuereb, T. von Danwitz e A. Kumin (relator), juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Stichting Schoonzicht, por B. G. van Zadelhoff, na qualidade de consultor,
- em representação do Governo neerlandês, por K. Bulterman e A. M. de Ree, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo sueco, inicialmente por A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev e H. Eklinder e, em seguida, por estas três últimas, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e N. Gossement, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: neerlandês.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 3 de março de 2020,
profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 184.º a 187.º e 189.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) (a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Stichting Schoonzicht ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças, Países Baixos), a respeito da regularização, devido à utilização de uma parte de um complexo imobiliário para uma atividade isenta, numa única vez da totalidade da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) inicialmente pago a título da construção deste complexo imobiliário.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Em conformidade com o disposto no artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem considerar que constitui uma entrega de bens a entrega de determinadas obras em imóveis.
- 4 O artigo 167.º desta diretiva dispõe que o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
- 5 O artigo 168.º, alínea a), da referida diretiva dispõe:

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

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

- 6 O artigo 184.º da mesma diretiva prevê:

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

- 7 Nos termos do artigo 185.º da Diretiva IVA:

«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.»

8 O artigo 186.º desta diretiva prevê que os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º desta diretiva.

9 O artigo 187.º da referida diretiva 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.»

10 Em conformidade com o artigo 189.º da mesma diretiva:

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

- a) Definir a noção de bens de investimento;
- b) Precisar qual o montante do IVA que deve ser tomado em consideração para a regularização;
- c) Adotar as disposições necessárias para evitar que as regularizações impliquem qualquer vantagem injustificada;
- d) Autorizar simplificações de ordem administrativa.»

Direito neerlandês

11 A Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Lei 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), de 28 de junho de 1968 (Stb. 1968, n.º 329), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), prevê, no seu artigo 15.º, n.º 4:

«A dedução do imposto é efetuada em conformidade com o destino dos bens e dos serviços no momento em que este 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 A Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Decisão de Execução da Lei do IVA), de 12 de agosto de 1968 (Stb. 1968, n.º 423), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Decisão de Execução»), dispõe, no seu artigo 12.º, n.ºs 2 e 3:

«2. A regularização prevista no artigo 15.º, n.º 4, da Lei [do IVA] é feita com base nos dados relativos ao período tributável durante o qual o operador económico 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 Nos termos do artigo 13.º da Decisão de Execução:

«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 de referência e ocorre no momento da declaração relativa ao último período de tributação desse exercício fiscal.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 14 A recorrente no processo principal mandou construir um complexo imobiliário composto por sete apartamentos destinados a habitação num terreno de que é proprietária. As obras de construção tiveram início em 2013 e este complexo foi por aquela recebido em julho do ano seguinte.
- 15 A recorrente no processo principal procedeu direta e integralmente à dedução do IVA que no decurso do exercício de 2013 tinha sido calculado a título de construção do referido complexo, uma vez que aquele complexo se destinava, naquele momento, a afetações sujeitas a tributação.
- 16 A partir de 1 de agosto de 2014, a recorrente no processo principal arrendou, com isenção de IVA, quatro dos sete apartamentos do complexo imobiliário em causa, tendo os outros três apartamentos ficado desocupados durante o ano de 2014.
- 17 Devido a esta isenção, a recorrente no processo principal teve de efetuar uma regularização do IVA e teve assim de pagar, por meio de declaração, em conformidade com o disposto no artigo 15.º, n.º 4, segundo e terceiro períodos, da Lei do IVA, numa única vez, a totalidade da parte deste imposto correspondente àqueles quatro apartamentos durante o período em que estiveram ocupados, no montante total de 79 587 euros.

- 18 Todavia, por considerar que o artigo 187.º da Diretiva IVA se opõe ao artigo 15.º, n.º 4, da Lei do IVA, na medida em que este último prevê que, quando um bem de investimento começa a ser utilizado, deve ser regularizada a totalidade da dedução inicialmente efetuada, a recorrente no processo principal apresentou uma reclamação contra a regularização que teve assim de efetuar.
- 19 Tendo esta reclamação sido indeferida, a recorrente no processo principal interpôs recurso da decisão de indeferimento da referida reclamação no rechtbank Noord-Holland (Tribunal de Primeira Instância da Holanda do Norte, Países Baixos), ao qual foi negado provimento por não ter fundamento. Por conseguinte, a recorrente no processo principal interpôs recurso da decisão deste órgão jurisdicional no Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão, Países Baixos).
- 20 Tendo o Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão) negado provimento ao recurso interposto pela recorrente no processo principal por Acórdão de 11 de janeiro de 2017, esta última interpôs recurso de cassação deste acórdão no órgão jurisdicional de reenvio, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), em cujo âmbito reiterou a argumentação segundo a qual uma regularização numa única vez, após a primeira utilização dos bens de investimento, da dedução inicialmente efetuada é contrária ao artigo 187.º da Diretiva IVA e que a regularização a que estava sujeita deveria ter sido repartida por vários anos.
- 21 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) decidiu suspender a instância e submeter 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 [o Reino dos] Países Baixos podi[a] adotar em aplicação do artigo 187.º da [Diretiva IVA]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 22 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que comporta um regime de regularização aplicável aos bens de investimento que prevê uma repartição da regularização ao longo de vários anos, nos termos da qual, no decurso do ano da primeira utilização do bem em causa, correspondente igualmente ao primeiro ano de regularização, a totalidade da dedução inicialmente efetuada a título desse bem é objeto de uma regularização numa única vez, se, no momento dessa primeira utilização, se verificar que essa dedução não corresponde àquela a que o sujeito passivo tinha direito com base na utilização efetiva do referido bem.

- 23 Importa recordar, a título preliminar, 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 os fins das suas próprias operações tributadas 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 os fins de operações isentas ou não incluídas no âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (Acórdãos de 30 de março de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24, e de 28 de fevereiro de 2018, *Imofloresmira — Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 30).
- 24 Resulta da redação do artigo 168.º da Diretiva IVA que, para efeitos do acesso ao direito à dedução, é necessário que o interessado seja um «sujeito passivo» na aceção desta diretiva, por um lado, e que os bens e serviços em questão tenham sido utilizados para os fins das próprias operações tributadas, por outro (Acórdãos de 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 52, e de 28 de fevereiro de 2018, *Imofloresmira — Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 33).
- 25 A utilização feita dos bens ou dos serviços, ou a utilização que lhes é destinada, determina o âmbito da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito e o âmbito das eventuais regularizações durante os períodos seguintes (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 54 e jurisprudência referida, e de 18 de outubro de 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 29).
- 26 Com efeito, o mecanismo de regularização faz parte integrante do regime de dedução estabelecido pela Diretiva IVA e visa aumentar a precisão das deduções de IVA de modo a assegurar a neutralidade fiscal, a qual constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo legislador da União na matéria (v., neste sentido, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.*, C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 92 e jurisprudência referida, e de 11 de abril de 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 37). De acordo com este princípio, as operações efetuadas na fase anterior só continuam a dar lugar ao direito à dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a IVA. Assim, a Diretiva IVA 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 sujeitas a tributação a jusante (Acórdão de 18 de outubro de 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, n.ºs 30 e 31 e jurisprudência referida).
- 27 A este respeito, importa salientar que os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA enunciam de maneira geral em que condições a Administração Fiscal nacional deve exigir uma regularização do IVA inicialmente deduzido, sem prever, contudo, de que forma deve ser feita esta regularização (Acórdão de 11 de abril de 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 26).
- 28 Em contrapartida, o artigo 186.º da Diretiva IVA encarrega expressamente os Estados-Membros de definirem as condições da referida regularização, prevendo que estes determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 27).
- 29 Os artigos 187.º a 192.º da Diretiva IVA só preveem certas normas da regularização da dedução do IVA 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 27).
- 30 No que se refere, em primeiro lugar, ao momento em que surge a obrigação de regularização, importa observar que esta se encontra definida no artigo 184.º da Diretiva IVA da forma mais ampla possível, na medida em que «[a] dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito» (Acórdão de 11 de abril de 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 32).

- 31 Esta formulação não exclui *a priori* nenhuma situação hipotética de dedução indevida. O alcance geral da obrigação de regularização é corroborado pela enumeração expressa das exceções previstas no artigo 185.º, n.º 2, da Diretiva IVA (Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 33).
- 32 De acordo com o artigo 185.º, n.º 1, desta diretiva, tal regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante desta dedução (Acórdão de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 32).
- 33 Estas disposições constituem o regime que se aplica no momento em que surge um eventual direito de a Administração Fiscal exigir a um sujeito passivo a regularização do IVA, incluindo no que se refere à regularização de deduções relativas a bens de investimento (v., neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 26).
- 34 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o sujeito passivo mandou construir um complexo imobiliário composto por sete apartamentos e que procedeu a uma dedução do IVA relativo à construção deste complexo devido à afetação deste último a operações sujeitas a tributação. Depois de ter recebido o referido complexo, facto que constitui, para efeitos da cobrança do IVA, uma entrega de bens na aceção da regulamentação nacional que dá execução à possibilidade prevista no artigo 14.º, n.º 3, da Diretiva IVA, o sujeito passivo arrendou quatro destes apartamentos com isenção de IVA.
- 35 Na medida em que o cálculo da dedução inicial tomou em consideração a afetação do mesmo complexo a operações sujeitas a tributação, do arrendamento dos quatro apartamentos com isenção de IVA resultou uma alteração dos elementos que devem ser tomados em consideração para determinar o montante desta dedução, o que fez com que a referida dedução fosse superior àquela a que o sujeito passivo tinha direito devido à utilização efetiva do bem em causa.
- 36 Por conseguinte, tal situação enquadra-se nas situações previstas no artigo 184.º e no artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, nas quais a Administração Fiscal deve exigir ao sujeito passivo que regularize a dedução do IVA inicialmente efetuada.
- 37 Por conseguinte, há que determinar, em segundo lugar, se a regularização da dedução inicial à data da primeira utilização do bem em causa, quando se verifique nessa data que esta dedução era superior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito atendendo à utilização efetiva deste bem, se enquadra nas normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA que o Estado-Membro tem de determinar nos termos do artigo 186.º desta diretiva ou nas normas previstas no artigo 187.º da Diretiva IVA relativas aos bens de investimento.
- 38 A este respeito, o artigo 187.º da Diretiva IVA, cuja redação não deixa nenhuma dúvida quanto à obrigatoriedade do seu caráter (v., neste sentido, Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 26, e Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 24), prevê, no seu n.º 1, primeiro parágrafo, no que se refere aos bens de investimento, um período de regularização de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. O artigo 187.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva permite, no entanto, que os Estados-Membros se baseiem num período de regularização de cinco anos completos a contar do início da utilização desse bem. O artigo 187.º, n.º 1, terceiro parágrafo, prevê que o período de regularização pode ser prolongado até vinte anos no que respeita aos bens de investimento imobiliário.
- 39 O artigo 187.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA dispõe que, 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. O artigo 187.º,

- n.º 2, segundo parágrafo, desta diretiva precisa que esta regularização 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.
- 40 Resulta do artigo 187.º, n.º 1, segundo e terceiro parágrafos, da referida diretiva que o Estado-Membro em causa pode decidir que o ponto de partida do período de regularização, que pode ser repartido por 20 anos, quando esteja em causa um bem de investimento imobiliário, seja a primeira utilização do bem de investimento em causa.
- 41 Por conseguinte, na hipótese de um Estado-Membro ter feito uso desta faculdade, o artigo 187.º, n.º 2, da Diretiva IVA prevê a obrigação de verificar, em relação a cada ano decorrido até ao fim do período de regularização, se ocorreram alterações ao direito à dedução em relação ao ano em que ocorreu a primeira utilização desse bem de investimento e, em caso afirmativo, de proceder à regularização sobre a fração correspondente do IVA que incidiu sobre o bem de investimento em questão.
- 42 Daqui resulta que, nesta hipótese, o elemento de referência é constituído pelo direito à dedução referente ao ano da primeira utilização do bem de investimento em causa e que a regularização fracionada prevista no artigo 187.º da Diretiva IVA visa as alterações ocorridas após essa primeira utilização, relativamente ao direito à dedução referente ao ano da referida primeira utilização.
- 43 Todavia, o artigo 187.º da Diretiva IVA não regula as normas de regularização que devem ser aplicadas se, no próprio momento em que ocorre a primeira utilização, se verificar que o direito à dedução é superior ou inferior à dedução inicialmente efetuada.
- 44 Semelhante interpretação é corroborada pelo objetivo e pela finalidade da regularização prevista nos artigos 187.º e seguintes da Diretiva IVA.
- 45 Com efeito, o período de regularização e a regularização fracionada previstos no artigo 187.º da Diretiva IVA para os bens de investimento explicam-se e justificam-se nomeadamente pela utilização destes bens durante um período de vários anos no decurso do qual a sua afetação pode variar (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 55, e 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).
- 46 O período de regularização das deduções previsto no artigo 187.º da Diretiva IVA permite assim que se evitem inexactidões no cálculo das deduções e das vantagens ou das desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, nomeadamente, após a declaração ou, se for caso disso, após a primeira utilização ocorrerem alterações aos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções (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).
- 47 Ora, conforme o advogado-geral salientou, em substância, no n.º 47 das suas conclusões, a lógica que rege a regularização que deve ser efetuada quando as alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para determinar o montante das deduções ocorram durante a utilização do bem de investimento em causa é diferente daquela que rege a regularização que deve ser efetuada quando a dedução inicial for inferior ou superior àquela a que o sujeito passivo tem direito no momento da primeira utilização desse bem, atendendo à utilização efetiva do referido bem.
- 48 Por conseguinte, a determinação das normas relativas à regularização da dedução inicial na data da primeira utilização do bem de investimento em causa, quando se verifique que, nessa data, a referida dedução era superior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito atendendo à utilização efetiva

desse bem, não se enquadra no artigo 187.º da Diretiva IVA, antes se enquadrando nas normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º desta diretiva que os Estados-Membros têm de definir de acordo com o disposto no artigo 186.º da referida diretiva.

- 49 A este respeito, importa recordar, em terceiro lugar, que, no âmbito do exercício dos respetivos poderes de apreciação aquando da adoção das modalidades de aplicação dos artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros devem tomar em consideração a finalidade e a economia desta diretiva e, em especial, o princípio da neutralidade fiscal em que assenta o sistema comum do IVA (v., por analogia, Acórdãos de 13 de março de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, n.ºs 35 e 36, e de 25 de julho de 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, n.º 58 e jurisprudência referida).
- 50 Ora, há que salientar, por um lado, que uma regulamentação nacional que, à semelhança da regulamentação nacional em causa no processo principal, se baseia na data do início da utilização de um bem de investimento como data de referência para apreciar se a dedução do IVA inicialmente efetuada corresponde à dedução a que o sujeito passivo tinha direito atendendo à utilização efetiva desse bem e que prevê que este é devedor, nessa data, da totalidade do excedente do imposto deduzido se a dedução inicial era superior àquela a que tinha direito, é conforme com o princípio da neutralidade fiscal, conforme recordado no n.º 26 do presente acórdão, na medida em que este princípio impõe que as deduções indevidas sejam sempre retificadas (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 38).
- 51 Por outro lado, esta regulamentação nacional não impede que se proceda à regularização fracionada das alterações ocorridas após a primeira utilização do referido bem, conforme prevista no artigo 187.º da Diretiva IVA.
- 52 Com efeito, resulta do pedido de decisão prejudicial que, em conformidade com o artigo 13.º da Decisão de Execução, após o primeiro exercício de regularização, o operador económico deve, no termo de cada um dos nove exercícios contabilísticos posteriores, verificar, com base nas informações relativas a esse exercício contabilístico posterior, se ocorreram alterações na utilização do bem de investimento em causa relativamente ao primeiro exercício de regularização, e que, em caso afirmativo, essa regularização incide, em cada um desses nove exercícios contabilísticos, sobre um décimo do IVA relativo à aquisição desse bem de investimento que foi imputado a esse operador económico.
- 53 Em quarto e último lugar, importa salientar que a conclusão segundo a qual não são abrangidas pelo artigo 187.º da Diretiva IVA as normas relativas à regularização da dedução inicial à data da primeira utilização do bem de investimento, quando se verifique que nessa data essa dedução inicial era superior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito atendendo à utilização efetiva desse bem, não é posta em causa pelas considerações desenvolvidas no Despacho de 5 de junho de 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750).
- 54 É certo que, neste último despacho, o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 187.º da Diretiva IVA se opõe a um regime que permite uma regularização das deduções durante um período inferior a cinco anos e, por conseguinte, também a um regime de regularização única, como aquele que a recorrente no processo principal invocava no processo que deu origem ao referido despacho (Despacho de 5 de junho de 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 27).
- 55 Todavia, conforme o advogado-geral salientou no n.º 61 das suas conclusões, o Tribunal de Justiça chegou a esta conclusão num contexto jurídico e factual diferente daquele que decorre da aplicação da regulamentação nacional em causa no processo principal. Com efeito, no processo que deu origem ao Despacho de 5 de junho de 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13 (EU:C:2014:1750), por um lado, o bem de investimento em causa estava afeto, num primeiro momento, ao exercício de uma atividade que não conferia direito à dedução do IVA e, num segundo momento, ao exercício de uma atividade

que conferia esse direito. Por outro lado, a alteração da afetação daquele bem ocorreu quando este último já era utilizado para atividades que não davam direito a dedução (Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, n.ºs 12 e 13).

- 56 Ora, não é o que sucede no processo principal, em cujo âmbito a alteração da afetação do bem imóvel em causa ocorreu por ocasião da primeira utilização deste bem.
- 57 Além disso, conforme decorre dos n.ºs 51 e 52 do presente acórdão, a regulamentação em causa no processo principal não obsta à regularização fracionada das alterações ocorridas após a primeira utilização do referido bem, conforme prevista no artigo 187.º da Diretiva IVA.
- 58 Atendendo a todas as considerações que precedem, há que responder à primeira questão submetida que os artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que comporta um regime de regularização aplicável aos bens de investimento que prevê uma repartição da regularização ao longo de vários anos, nos termos da qual, no decurso do ano da primeira utilização do bem em causa, correspondente igualmente ao primeiro ano de regularização, a totalidade da dedução inicialmente efetuada a título desse bem é objeto de uma regularização numa única vez, se, no momento dessa primeira utilização, se verificar que essa dedução não corresponde àquela a que o sujeito passivo tinha direito com base na utilização efetiva do referido bem.

Quanto à segunda questão

- 59 Atendendo à resposta dada à primeira questão prejudicial submetida, não há que responder à segunda questão submetida.

Quanto às despesas

- 60 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

Os artigos 184.º a 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, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional que comporta um regime de regularização aplicável aos bens de investimento que prevê uma repartição da regularização ao longo de vários anos, nos termos da qual, no decurso do ano da primeira utilização do bem em causa, correspondente igualmente ao primeiro ano de regularização, a totalidade da dedução inicialmente efetuada a título desse bem é objeto de uma regularização numa única vez, se, no momento dessa primeira utilização, se verificar que essa dedução não corresponde àquela a que o sujeito passivo tinha direito com base na utilização efetiva do referido bem.

Assinaturas