



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

27 de junho de 2018\*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Entrega de um bem imóvel realizada antes da adesão da República da Bulgária à União Europeia — Nulidade do contrato de compra e venda declarada após a adesão — Obrigação de regularização da dedução inicialmente efetuada — Interpretação — Competência do Tribunal de Justiça»

No processo C-364/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo *Administrativen sad — Varna* (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgária), por decisão de 7 de junho de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de junho de 2017, no processo

«**Varna Holideis**» EOOD

contra

**Direktor na Direksia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. G. Fernlund, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator) e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da «Varna Holideis» EOOD, por M. Popov, advokat,
- em representação do Direktor na Direksia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por S. Petkov, na qualidade de agente,
- em representação do Governo búlgaro, por E. Petranova e T. Mitova, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,

\* Língua do processo: búlgaro.

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, P. Mihaylova e F. Clotuche-Duvieusart, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

### **Acórdão**

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 90.º e 185.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 «Varna Holideis» EOOD ao Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e Prática em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» da cidade de Varna, da Administração Central da Agência das Receitas Públicas, Bulgária), a propósito da regularização da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que esta sociedade pagou a montante quando da aquisição de um imóvel destinado à hotelaria.

### **Quadro jurídico**

#### ***Direito da União***

- 3 O artigo 63.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:  
«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»
- 4 O artigo 90.º da Diretiva IVA dispõe:  
«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.  
2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»
- 5 O artigo 179.º desta diretiva prevê:  
«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º  
[...].»
- 6 O artigo 184.º da referida diretiva tem a seguinte redação:  
«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

7 O artigo 185.º da mesma diretiva prevê:

«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 Nos termos do artigo 186.º da Diretiva IVA:

«Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º»

### ***Direito búlgaro***

9 O artigo 78.º da *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Lei do imposto sobre o valor acrescentado) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), em vigor desde 1 de janeiro de 2007, dispõe:

«1) Em caso de alteração do valor tributável, de anulação de uma venda ou de alteração do tipo da operação, a pessoa registada é obrigada a regularizar o montante do IVA deduzido.

2) A regularização deve ser feita no período de tributação em que se verificaram as circunstâncias previstas no n.º 1, em que o documento previsto no artigo 115.º ou um novo documento nos termos do artigo 116.º para efeitos de regularização seja inscrito no registo de compras e na declaração fiscal relativamente ao correspondente período de tributação.»

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

10 A Varna Holideis, sociedade com sede em Varna (Bulgária), adquiriu, em dezembro de 2004, um imóvel destinado à hotelaria nessa cidade. Por Acórdão de 12 de fevereiro de 2015 (n.º 201), que transitou em julgado nesse mesmo dia, o *Varhoven kasatsionen sad* (Supremo Tribunal de Cassação, Bulgária) declarou a nulidade da venda desse imóvel. Por conseguinte, esse órgão jurisdicional ordenou à Varna Holideis que restituísse o referido imóvel ao vendedor e a este último que devolvesse o preço dessa venda.

11 Com vista a executar esse acórdão, o vendedor transmitiu notas de crédito à Varna Holideis. Esta informou que as recusava e, à data em que foi proferida a decisão de reenvio do *Administrativen sad* — Varna (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgária), em 7 de junho de 2017, ainda não tinha cancelado a inscrição do imóvel no registo predial.

12 Tendo em conta o Acórdão do *Varhoven kasatsionen sad* (Supremo Tribunal de Cassação) de 12 de fevereiro de 2015 (n.º 201), a *Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna* (Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas de Varna, Bulgária) emitiu um aviso de liquidação relativo ao mês de fevereiro de 2015, com vista a regularizar o IVA deduzido pela Varna Holideis a título do IVA que incidiu sobre a aquisição desse imóvel no ano de 2004. Este aviso de liquidação foi confirmado por uma decisão do diretor da Direção «Recursos e Prática em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» da cidade de Varna, da Administração Central da Agência das

Receitas Públicas. Decorria desta decisão que, embora, na verdade, a regularização do IVA após a declaração da nulidade de uma operação não fosse uma situação expressamente prevista pelo direito búlgaro, as suas disposições relativas aos casos de resolução podiam ser analogicamente aplicadas, em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal.

- 13 No âmbito do seu recurso no órgão jurisdicional de reenvio, a Varna Holideis contesta a obrigação que lhe é imposta de regularizar o IVA em causa. Considera que o direito búlgaro prevê uma regularização do IVA em caso de resolução, mas não em caso de anulação. O primeiro destes conceitos corresponde à situação em que um credor põe retroativamente termo a uma entrega, ao passo que o segundo diz respeito a situações em que uma operação nunca produziu efeitos jurídicos, desde o início. Ora, o direito fiscal búlgaro não regula esta última situação.
- 14 O órgão jurisdicional de reenvio salienta, a este respeito, que a nulidade de uma operação declarada por uma decisão judicial pode ser qualificada de alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA. Contudo, este órgão jurisdicional considera que a nulidade de uma operação também pode significar que não houve uma entrega, na aceção da Diretiva IVA, e que, conseqüentemente, o IVA nunca foi devido. Neste caso, não se impunha proceder a uma regularização, mas sim recusar o direito à dedução do IVA.
- 15 Na falta de uma disposição expressa no direito búlgaro, afigura-se necessário, para retirar as conseqüências da nulidade da venda de um ponto de vista fiscal, aplicar diretamente a Diretiva IVA. Com efeito, caso esta diretiva seja de interpretar no sentido de que a nulidade de uma operação implica a regularização da dedução do IVA pago a montante, o órgão jurisdicional de reenvio considera que há que apreciar se as disposições pertinentes desta diretiva são diretamente aplicáveis. De facto, se não se efetuasse a regularização, havia um risco de perda de direitos do IVA, dado que o vendedor restituiu ao comprador o preço do bem vendido e o IVA que este último tinha pago, podendo esse comprador conservar o benefício do IVA que ele mesmo tinha deduzido.
- 16 Nestas circunstâncias, o *Administrativen sad — Varna* (Tribunal Administrativo de Varna) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Devem os artigos 90.º, n.º 1, e 185.º, n.º 1, da [Diretiva IVA] ser interpretados no sentido de que impõem igualmente uma regularização da dedução [do IVA] efetuada em casos, como o do processo principal, em que o negócio jurídico relativamente ao qual foi exercido o direito à dedução foi declarado nulo por decisão judicial transitada em julgado, ou deve, atendendo à definição que figura no artigo 14.º, n.º 1, da [Diretiva IVA], considerar-se que não houve uma entrega e que o imposto não chegou a tornar-se exigível?
- 2) Deve o artigo 185.º, n.ºs 1 e 2, da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que, na falta de regulamentação nacional relativa à regularização do imposto deduzido em caso de declaração de nulidade de um negócio jurídico por decisão judicial, a regularização poderá ser efetuada aplicando diretamente o artigo 90.º, n.º 1, da [Diretiva IVA]»?

### **Quanto à competência do Tribunal de Justiça**

- 17 Segundo jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça é competente para interpretar o direito da União apenas no que se refere à sua aplicação num novo Estado-Membro a partir da data da sua adesão à União Europeia (Despacho de 11 de maio de 2017, *Exmitiani*, C-286/16, não publicado, EU:C:2017:368, n.º 12).

- 18 Daqui resulta, nomeadamente, que o Tribunal de Justiça não tem competência para interpretar diretivas da União relativas ao IVA, quando o período de tributação em questão no processo principal for anterior à adesão do Estado-Membro em causa à União (Despacho de 11 de maio de 2017, Exmitiani, C-286/16, não publicado, EU:C:2017:368, n.º 13).
- 19 Segundo a decisão de reenvio, no decurso do mês de dezembro de 2004 e, portanto, antes da adesão da República da Bulgária à União, em 1 de janeiro de 2007, a Varna Holideis adquiriu um imóvel destinado à hotelaria em Varna.
- 20 A este respeito, há que recordar que, em conformidade com o artigo 63.º da Diretiva IVA, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços (Acórdão de 7 de março de 2013, Efir, C-19/12, não publicado, EU:C:2013:148, n.º 31).
- 21 Por conseguinte, a considerar-se que a entrega do bem imóvel em causa no processo principal tenha sido regida por regras como as previstas pela Diretiva IVA, esta entrega ocorreu e o IVA tornou-se exigível antes da adesão da República da Bulgária à União.
- 22 No que respeita ao direito à dedução previsto na Diretiva IVA, o mesmo está, tanto no plano material como no plano temporal, diretamente ligado à exigibilidade do IVA devido ou pago a montante pelos bens e serviços.
- 23 Com efeito, o direito de os sujeitos passivos deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou já pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União. Como o Tribunal de Justiça sublinhou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em particular, esse direito é exercido imediatamente para a totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.ºs 37 e 39).
- 24 Segundo o artigo 167.º e o artigo 179.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, o direito à dedução do IVA é exercido, em princípio, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 44).
- 25 Daqui decorre que, em conformidade com a jurisprudência recordada nos n.ºs 17 e 18 do presente acórdão, o Tribunal de Justiça não tem competência para responder às questões submetidas, na medida em que estas visem a exigibilidade do IVA e o exercício do direito à dedução.
- 26 Quanto à regularização das deduções do IVA, os artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA determinam as condições em que a Administração Tributária pode exigir uma regularização por parte de um sujeito passivo. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o mecanismo de regularização previsto nestes artigos faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido pela Diretiva IVA. Esse mecanismo visa aumentar a precisão das deduções, de modo a assegurar a neutralidade do IVA (Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 23).
- 27 Embora seja certo que a regularização não altera, efetivamente, a dedução inicialmente efetuada, antes implicando um aumento ou uma redução do montante do IVA devido pelo sujeito passivo num período de tributação subsequente (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bancas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 53), não deixa de ser verdade que o mecanismo de regularização visa retificar as deduções efetuadas no passado.

- 28 Com efeito, de acordo com o artigo 184.º da Diretiva IVA, a dedução do IVA inicialmente efetuada a título do imposto pago a montante deve ser objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.
- 29 Além disso, decorre da leitura conjunta dos artigos 184.º e 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA que quando, devido à alteração de um dos elementos inicialmente considerados no cálculo das deduções, se torne necessária uma regularização, o cálculo do montante desta regularização deve levar a que o montante das deduções operadas a final corresponda àquele que o sujeito passivo teria o direito de fazer se essa alteração tivesse sido inicialmente tida em conta (Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 27).
- 30 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou que a mera existência de qualquer elemento posterior à data de adesão do Estado-Membro em causa à União, relacionado com as circunstâncias que precederam essa data e que seja uma consequência das mesmas, não é suficiente para conferir competência ao Tribunal de Justiça para responder às questões prejudiciais sobre a interpretação de uma diretiva (Despacho de 11 de maio de 2011, Semerdzhiev, C-32/10, não publicado, EU:C:2011:288, n.º 26).
- 31 Assim, uma vez que a obrigação de regularização está indissociavelmente ligada à exigibilidade do IVA devido ou pago a montante e ao direito à dedução daí decorrente, o surgimento, após a adesão de um Estado-Membro à União, de circunstâncias que são, em princípio, suscetíveis de fundamentar essa obrigação não permite ao Tribunal de Justiça interpretar a Diretiva IVA se a entrega dos bens ou a prestação de serviços em causa tiverem ocorrido antes dessa adesão.
- 32 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça não tem competência para responder às questões submetidas pelo Administrativen sad — Varna (Tribunal Administrativo de Varna).

### **Quanto às despesas**

- 33 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 (Sexta Secção) declara:

**O Tribunal de Justiça da União Europeia não tem competência para responder às questões submetidas pelo Administrativen sad — Varna (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgária).**

Assinaturas