

Processo C-791/18**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

17 de dezembro de 2018

Órgão jurisdicional de reenvio:

Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos)

Data da decisão de reenvio:

14 de dezembro de 2018

Recorrente:

Stichting Schoonzicht

Recorrido

Staatssecretaris van Financiën [Secretário de Estado das Finanças]

Objeto do litígio no processo principal

O processo principal tem por objeto a dedução do IVA devido pela Stichting Schoonzicht no momento da entrega de um bloco de apartamentos. Mais especificamente, está em causa a questão de saber se a dedução inicialmente efetuada numa única vez pode ser alterada quando se verifica, aquando da primeira utilização do bloco de apartamentos, que essa dedução não correspondia à dedução a que a Stichting Schoonzicht tinha direito.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

O presente pedido ao abrigo do artigo 267.º TFUE tem por objeto a questão de saber se a «alteração numa única vez» da dedução inicialmente efetuada pelo direito holandês é contrária ao procedimento de regularização do direito da União, segundo o qual a regularização deve repartir-se por um determinado período.

Questões prejudiciais

- 1) Os artigos 184.º a 187 da Diretiva IVA de 2006 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 de 2006 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 de 2006?

Disposições de direito da União invocadas

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 (a seguir «Diretiva IVA»).

Disposições de direito nacional invocadas

Artigo 15.º, n.º 4, da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968, a seguir «lei do imposto sobre o volume de negócios») e os artigos 12.º e 13.º da decisão de execução relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1968 (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968).

Apresentação sucinta dos factos e da tramitação do processo principal

- 1 A Stichting Schoonzicht (a seguir «recorrente») construiu, numa parcela de terreno da sua propriedade, um bloco de apartamentos composto por sete apartamentos que foi entregue em julho de 2014. Uma vez que este bloco de apartamentos se destinava inicialmente a fins tributáveis, a recorrente deduziu integralmente o IVA devido sobre esta entrega. Contudo, a partir de 1 de agosto de 2014, a requerente deu de arrendamento quatro dos apartamentos, com isenção do imposto sobre o volume de negócios. Por esse motivo, a dedução inicialmente efetuada pela recorrente foi regularizada por força do artigo 15.º, n.º 4, da lei do imposto sobre o volume de negócios, e a recorrente tornou-se devedora da fração,

imputável a esses apartamentos, do IVA do terceiro trimestre de 2014, no montante de 79 587 EUR. Montante este que pagou, mediante declaração.

- 2 A recorrente apresentou reclamação contra o referido pagamento mediante declaração. A mesma considera que, no que diz respeito aos bens de investimento, a regularização da totalidade da dedução inicialmente efetuada no momento do início da utilização do bem de investimento, conforme prescrito no artigo 15.º, n.º 4, da lei do imposto sobre o volume de negócios, viola o artigo 187.º da Diretiva IVA 2006. A reclamação foi indeferida pelo *inspecteur* da Administração Fiscal [Belastingdienst]. Sucessivamente, a recorrente interpôs recurso do indeferimento no Rechtbank Noord-Holland. O Rechtbank julgou improcedente este recurso, após o que a recorrente interpôs recurso para o Gerechtshof Amsterdam (a seguir «Gerechtshof»). O Gerechtshof decidiu que o regime do artigo 15.º, n.º 4, da lei do imposto sobre o volume de negócios estava abrangido pela Diretiva IVA de 2006 e, por conseguinte, negou provimento ao recurso.
- 3 A recorrente interpôs recurso de cassação da decisão do Gerechtshof no Hoge Raad der Nederlanden (a seguir «Hoge Raad»). Este tribunal decidiu submeter questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça.

Principais argumentos das partes no processo principal

- 4 A recorrente reitera, no processo principal, o argumento apresentado perante o Gerechtshof de que a regularização numa única vez da dedução inicialmente efetuada na sequência do início da utilização de bens de investimento viola o artigo 187.º da Diretiva IVA de 2006. Segundo a recorrente, o regime de regularização do artigo 187.º da Diretiva IVA de 2006 deve ser considerado de forma isolada, independentemente do disposto nos artigos 184.º e 185.º e, por conseguinte, independentemente também das regras adicionais estabelecidas por um Estado-Membro, ao abrigo do artigo 186.º, em aplicação dos referidos artigos. Tratar-se-á, neste caso, de um regime especial relativamente aos bens de investimento, que afasta o regime geral dos artigos 184.º e 185.º Assim, o início da utilização de um bem de investimento não dará lugar à regularização numa única vez da dedução total inicialmente efetuada, prescrita nos artigos 184.º e 185.º Pelo contrário, a regularização da dedução inicialmente efetuada no que diz respeito aos bens de investimento deve, obrigatoriamente, por força do artigo 187.º, ser repartida por vários anos. No final de cada ano de regularização, só pode efetuar-se a regularização de uma fração proporcional da dedução que foi inicialmente objeto de dedução. Uma vez que a legislação holandesa prevê um período de regularização de dez anos, essa parte será, *in casu*, um décimo da dedução.
- 5 Este fundamento dirige-se contra o entendimento do Gerechtshof de que o regime de regularização do artigo 15.º, n.º 4, da lei do imposto sobre o volume de negócios está abrangido pela Diretiva IVA de 2006. No entender do Gerechtshof, o legislador holandês fez uso da possibilidade que é oferecida aos

Estados-Membros no artigo 189.º, alínea b), da Diretiva IVA de 2006, de precisar qual o montante do IVA que deve ser tomado em consideração para a regularização dos bens de investimento. A alteração numa única vez prescrita no artigo 15.º, n.º 4, da lei do imposto sobre o volume de negócios deve, no entender do *Gerechtshof*, ser considerada uma «correção prévia à regularização», relativamente à qual a Diretiva IVA 2006 não contém quaisquer disposições. No entender do *Gerechtshof*, a Diretiva IVA 2006 não se opõe a uma tal alteração, uma vez que o resultado – tendo em conta o período de regularização sucessivo – não contraria o princípio da neutralidade fiscal e/ou o princípio da proporcionalidade.

Descrição sucinta dos fundamentos da decisão de reenvio

- 6 Segundo o *Hoge Raad*, a posição da recorrente é suportada pela redação do artigo 187.º da Diretiva IVA de 2006 que pode, efetivamente, ser interpretado no sentido de que a regularização, no caso de um período de regularização de dez anos, só pode incidir, no primeiro ano, sobre uma décima parte do IVA cobrado sobre o bem de investimento. Além disso, esta redação não deixa dúvidas quanto ao carácter imperativo do artigo 187.º, podendo concluir-se da mesma que os Estados-Membros não dispõem de qualquer margem para derrogar a referida disposição.
- 7 Contra a posição da recorrente, refira-se que o regime de regularização do artigo 187.º da Diretiva IVA 2006 pode ser entendido precisamente como um regime complementar, que deve ser interpretado conjuntamente com os artigos 184.º a 186.º. A este respeito, o *Hoge Raad* observa que a regularização em termos gerais e a sua repartição no que diz respeito aos bens de investimento visam aumentar a precisão da dedução e assegurar a neutralidade da carga fiscal. Segundo o *Hoge Raad*, estes objetivos não parecem opor-se a um regime nacional de regularização segundo o qual a dedução total inicialmente efetuada é regularizada no momento do início de utilização de um bem de investimento.
- 8 O *Hoge Raad* observa, em seguida, que é inerente a uma regularização repartida que possam surgir desvios tanto no início do período de regularização, como no decurso do mesmo. Se quando se verifica a primeira situação, como no caso em apreço, a dedução não fosse corrigida numa única vez, a recorrente obteria uma vantagem financeira. Inversamente, tal prática conduziria a uma desvantagem financeira no caso de um sujeito passivo que, ao contrário da recorrente, não deduz IVA no momento da aquisição de um bem de investimento e cujo direito à dedução integral do imposto apenas se revela no início da utilização. Esta prática não contraria os referidos objetivos de uma dedução precisa e de uma carga fiscal neutra.
- 9 O regime de regularização holandês, pelo contrário, adota o momento do início da utilização como momento de referência. Se se verificar que a utilização efetiva nesse momento difere da utilização inicialmente prevista, a dedução é corrigida

numa única vez. Segundo o Hoge Raad, não está em causa um regime de regularização definitiva numa única vez proibido pelo direito da União porque, em caso de alteração da utilização num dos anos de regularização seguintes, também ocorre a correspondente alteração da dedução.

- 10 Este regime parece satisfazer melhor os objetivos do regime de regularização. O Hoge Raad conclui das considerações anteriores que é mais lógico não considerar o artigo 187.º da Diretiva IVA 2006 de forma isolada, mas em conjugação com os artigos 184.º a 186.º e, neste contexto, interpretar este artigo no sentido de que o mesmo não se opõe ao regime de regularização holandês. Contudo, o Hoge Raad considera que não está acima de qualquer dúvida que esta seja a interpretação correta. Por este motivo, o Hoge Raad submete a primeira questão prejudicial.
- 11 No caso de a referida primeira questão ser respondida de forma afirmativa, levanta-se a questão de saber se a «regularização [holandesa] numa única vez» é permitida enquanto medida que precisa o montante do IVA que deve ser tomado em consideração para a regularização, na aceção do artigo 189.º, alínea b), da Diretiva IVA 2006. Se não for o caso, resta a questão de saber se tal é permitido nos termos do artigo 189, alínea c). Neste contexto, coloca-se, em primeiro lugar, a questão de saber se a regularização, sem esta medida, proporcionaria uma vantagem indevida à recorrente. Em caso afirmativo, coloca-se, em seguida, a questão de saber se a «regularização numa única vez» pode ser considerada uma medida adequada para evitar essa vantagem indevida. Uma vez que a interpretação destas disposições não está isenta de dúvidas e que o Tribunal de Justiça ainda não teve a ocasião de interpretar o artigo 189.º, alíneas b) e c), da Diretiva IVA 2006, o Hoge Raad submete a segunda questão prejudicial.