

Caso C-194/21**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:**

29 de março de 2021

Órgão jurisdicional de reenvio:

Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal, Países Baixos)

Data da decisão de reenvio:

26 de março de 2021

Recorrente:

Staatssecretaris van Financiën

Recorrido:X**Objeto do processo principal**

No processo principal está em causa a questão de saber se X pode, ao abrigo da legislação fiscal holandesa, deduzir o IVA que lhe foi faturado por B na entrega de duas parcelas de terreno em 2006 e que X não deduziu – não obstante a afetação tributada das parcelas de terreno – no IVA devido pela entrega das duas parcelas de terreno a B em 2013.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 184.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 (a seguir «Diretiva IVA»), nomeadamente a questão de saber se estas disposições podem ser interpretadas no sentido de que, quando um sujeito passivo não tenha efetuado a dedução do IVA pago a montante no prazo de caducidade nacional aplicável, poderá efetuar essa dedução no âmbito de uma regularização.

O pedido de decisão prejudicial foi apresentado nos termos do artigo 267.º TFUE.

Questões prejudiciais

1. Devem os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA 2006 ser interpretados no sentido de que o sujeito passivo que, no momento da aquisição de um bem ou de um serviço, não efetuou a dedução do IVA pago a montante («dedução inicial») no prazo de caducidade nacional aplicável de acordo com a utilização prevista para fins tributáveis, poderá efetuar a referida dedução no âmbito da regularização – no momento da primeira utilização posterior desse bem ou serviço – se a utilização efetiva no momento da regularização não for diferente da utilização prevista?
2. É relevante para a resposta à questão 1 o facto de a não dedução inicial não se ter ficado a dever a fraude ou abuso de direito e de não se ter provado nenhum prejuízo para o erário público?

Disposições de direito da União invocadas

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): artigo 12.º, n.º 1, alínea b); artigo 12.º, n.º 3; artigo 135.º, n.º 1, alínea k); artigos 167.º, 168.º, 178.º, 179.º, 180.º, 182.º, 184.º, 185.º, 186.º e 188.º

Disposições de direito nacional invocadas

Wet op de omzetbelasting 1968 (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios de 1968) (*Stb.* 1968, 329): artigo 11.º, n.º 1, alínea a), 1º; artigo 15.º

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Regulamento de execução do imposto sobre o volume de negócios) (*Stcrt.* 1968, 169): artigo 12.º, n.ºs 2 e 3

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 O processo principal tem por objeto o recurso de cassação interposto da Decisão do Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden de 5 de fevereiro de 2019 sobre o recurso interposto por X da Decisão do Rechtbank Gelderland de 2 de novembro de 2017.
- 2 X adquiriu dez parcelas de terreno a B. Em 20 de abril de 2006, B entregou as parcelas de terreno. Pretendia-se urbanizar as parcelas de terreno para fins recreativos mediante a construção nessas parcelas de caravanas residenciais e dos respetivos equipamentos acessórios. As caravanas residenciais com o terreno seriam posteriormente vendidas.
- 3 Relativamente a esta entrega, B faturou IVA a X. X não deduziu esse IVA.
- 4 Devido a circunstâncias económicas, não se chegou a concretizar a urbanização prevista das parcelas de terreno. Em 8 de fevereiro de 2013, X entregou a B duas

das dez parcelas de terreno mediante pagamento. X faturou a B, sobre o referido pagamento, IVA que não pagou através da competente declaração.

- 5 Por aviso de 26 de novembro de 2015, foi imposta a X a liquidação adicional do IVA referido no n.º 4. X apresentou reclamação contra o referido aviso de liquidação, tendo alegado que a liquidação adicional nos termos do artigo 15.º, n.º 4, da Lei Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios de 1968 devia ser reduzida na parte proporcional do IVA referido no n.º 3.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 6 O **Staatssecretaris van Financiën** [secretário de Estado das Finanças] sustenta que X devia ter efetuado a dedução do IVA pago a montante no período em que o IVA relativo à entrega das parcelas de terreno se tornou exigível em 2006 em conformidade com a afetação sujeita a tributação dada na altura às referidas parcelas de terreno.
- 7 Com efeito, o regime de regularização do artigo 15.º, n.º 4, segunda a quarta frases, da Lei Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios de 1968 não se destina a permitir ainda a dedução do imposto sobre o volume de negócios que o empresário não deduziu através da declaração relativa ao período em causa.
- 8 No entender do Staatssecretaris van Financiën, o regime de regularização previsto na referida disposição legal, lida em conjugação com os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA, refere-se apenas aos casos em que a dedução inicialmente efetuada tiver sido superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito. Uma vez que, neste caso, a afetação das duas parcelas de terreno no momento da aquisição está de acordo com a utilização efetiva no início da sua utilização, não é possível a regularização.
- 9 A argumentação de X não é exposta.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 10 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, existe alguma incerteza sobre a questão de saber se o sujeito passivo que não deduziu atempadamente o IVA, pode efetuar esta dedução no âmbito do regime de regularização da Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios de 1968 e da Diretiva IVA sempre que se verifique que a afetação inicial e a utilização efetiva no início da sua utilização são as mesmas e que o prazo nacional de caducidade para o exercício do direito à dedução já terminou. Em seu entender, a resposta à referida questão não pode ser inferida de forma clara da redação dos artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA. O órgão jurisdicional de reenvio considera que estas disposições podem ser interpretadas de duas formas.

Primeira interpretação: interpretação extensiva

- 11 Segundo a interpretação extensiva, o mecanismo de regularização dos artigos 184.º e 185.º deve ser interpretado no sentido de que a regularização no início da utilização de um bem ou serviço se traduz na correção de um erro na dedução na data da aquisição do bem ou do serviço, independentemente da natureza do erro.
- 12 Sempre que o sujeito passivo seja autorizado a corrigir, no momento do início da utilização, erros da dedução inicial relativamente a bens ou serviços que não começaram a ser utilizados imediatamente após a aquisição, mesmo que já tenha decorrido o prazo nacional de caducidade relativo à dedução inicial, é assegurado – de acordo com o princípio da neutralidade fiscal – que o montante da dedução corresponda precisamente à utilização efetiva desse bem ou desse serviço.
- 13 A referida interpretação deve ser aplicada em ambos os sentidos.
- 14 Em primeiro lugar, é deste modo assegurado que o sujeito passivo que deduz o IVA que lhe foi faturado relativamente à aquisição de um bem ou de um serviço não obstante a afetação isenta do bem ou do serviço, não poderá utilizar tal bem ou tal serviço para fins isentos sem custos de IVA (v. Acórdão de 11 de abril de 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 39).
- 15 Em segundo lugar, é deste modo assegurado que o sujeito passivo que não deduziu, no todo ou em parte, no momento da aquisição de um bem ou de um serviço, o IVA que lhe foi faturado, não seja confrontado com os custos do IVA quando utilizar efetivamente o bem ou o serviço em questão (apenas) para prestações tributadas.
- 16 O órgão jurisdicional de reenvio salienta ainda que o Tribunal de Justiça não excluiu expressamente do regime de regularização o caso de um sujeito passivo que, na data da aquisição de um bem ou de um serviço, não exerceu o direito à dedução do imposto pago a montante de que dispunha nessa data. Em seu entender, é desproporcionado, nos casos em que não foi exercido por lapso o direito à dedução inicial e em que não existe fraude ou abuso de direito, nem se prove um prejuízo para o erário público, não permitir ainda ao sujeito passivo a dedução aquando do início da utilização dos bens ou serviços (Acórdão de 30 de abril de 2020, *CTT – Correios de Portugal*, C-661/18, EU:C:2020:335, n.º 56).

Segunda interpretação: interpretação restritiva

- 17 O órgão jurisdicional de reenvio observa que a interpretação extensiva acima referida é incompatível com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual decorre da leitura conjunta dos artigos 184.º e 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA que estas disposições se aplicam quando se torne necessária uma regularização devido à alteração de um dos elementos inicialmente considerados no cálculo das deduções, e que 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 (v. nomeadamente o Acórdão de 27 de junho de 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, n.º 29 e a jurisprudência aí referida). Deste modo, o Tribunal de Justiça parece ter limitado o âmbito de aplicação dos artigos 184.º e 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA aos casos em que ocorreu uma alteração das circunstâncias após o período da dedução inicial.

- 18 Acresce que a interpretação extensiva parece ser incompatível com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual um sujeito passivo não suficientemente diligente que não deduz o IVA de forma atempada – ou seja, no prazo de caducidade aplicável para o efeito –, pode ser punido com a caducidade do direito à dedução (Acórdão de 1 de outubro de 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, n.ºs 22-24). Se a dedução for, no entanto, permitida, pode haver violação do princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, i.e., os seus direitos e obrigações perante a autoridade tributária, não seja suscetível de ser indefinidamente posta em causa.

DOCUMENTO DE TRADUÇÃO