

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

28 de fevereiro de 2018 (\*)

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva IVA — Isenção das operações de locação de bens imóveis — Direito de opção a favor dos sujeitos passivos — Execução pelos Estados-Membros — Dedução do imposto pago a montante — Utilização para os fins das operações tributadas do sujeito passivo — Regularização da dedução inicialmente efetuada — Inadmissibilidade»

No processo C-672/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD, Portugal), por decisão de 16 de dezembro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 29 de dezembro de 2016, no processo

**Imofloresmira — Investimentos Imobiliários S.A.**

contra

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Rosas (relator), presidente de secção, C. Toader e E. Jarašinas, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Imofloresmira — Investimentos Imobiliários S.A., por S. Neto, advogada, e J. Magalhães Ramalho, advogado,

— em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por F. Clotuche-Duvieusart e B. Rechena, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-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 137.º, 167.º,

168.º, 184.º, 185.º e 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 (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Imofloresmira — Investimentos Imobiliários S.A. (a seguir «Imofloresmira») à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a respeito da regularização das deduções do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) efetuadas pela Imofloresmira no âmbito da sua atividade de compra, venda, locação e gestão de bens imóveis.

## **Quadro jurídico**

### **Direito da União**

3 O artigo 18.º, que figura no capítulo 1, com a epígrafe «Entregas de bens», do título IV, denominado «Operações tributáveis», da Diretiva IVA dispõe:

«Os Estados-Membros podem equiparar a entregas de bens efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

a) A afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens produzidos, construídos, extraídos, transformados, comprados ou importados no âmbito da atividade da empresa, caso a aquisição desses bens a outro sujeito passivo não confira direito à dedução total do IVA;

[...]»

4 O artigo 27.º, que figura no capítulo 3, com a epígrafe «Prestações de serviços», do mesmo título IV, desta diretiva prevê:

«A fim de evitar distorções de concorrência e após consulta do Comité do IVA, os Estados-Membros podem assimilar a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso a prestação, por um sujeito passivo, de um serviço para os fins da sua empresa, desde que a prestação desse serviço, se efetuada por outro sujeito passivo, não confira direito à dedução total do IVA.»

5 Em conformidade com o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), que figura no capítulo 3, intitulado «Isenções em benefício de outras atividades», do título IX, com a epígrafe «Isenções», da Diretiva IVA, os Estados-Membros isentam de IVA «[a] locação de bens imóveis».

6 O artigo 137.º, n.º 1, que faz parte do mesmo capítulo desta diretiva, permite aos Estados-Membros conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação de determinadas operações, entre as quais as referidas no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da referida diretiva. O artigo 137.º, n.º 2, da mesma diretiva precisa que os Estados-Membros determinam as regras de exercício do direito de opção previsto no n.º 1 do mesmo artigo, e que podem restringir o âmbito do referido direito.

7 Nos termos do artigo 167.º, que figura no capítulo 1, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», do título X, que tem por epígrafe «Deduções», da Diretiva IVA, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

8 O artigo 168.º, que figura no mesmo capítulo desta 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;

b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;

[...]»

9 O artigo 176.º da referida diretiva, que figura no capítulo 3, com a epígrafe «Limitações do direito à dedução», do referido título X, dispõe:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

[...]»

10 O artigo 184.º da Diretiva IVA, que figura no capítulo 5, intitulado «Regularização das deduções», do mesmo título X, dispõe que «[a] dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito».

11 O artigo 185.º, n.º 1, que figura neste capítulo 5 da referida diretiva, enuncia:

«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.»

12 O artigo 187.º que integra o referido capítulo da mesma 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.»

## Direito português

13 O artigo 12.º, com a epígrafe «Renúncia à isenção», do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «CIVA») dispõe, nos seus n.os 4, 6 e 7:

«4 — Os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou frações autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em atividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º

[...]

6 — Os termos e as condições para a renúncia à isenção prevista nos n.os 4 e 5 são estabelecidos em legislação especial.

7 — O direito à dedução do imposto, nestes casos, obedece às regras constantes dos artigos 19.º e seguintes, salvo o disposto em normas regulamentares especiais.»

14 O artigo 24.º do CIVA, intitulado «Regularizações das deduções relativas a bens do ativo imobilizado», prevê, nos seus n.os 2, 3, 5 e 6:

«2 — São também regularizadas anualmente as deduções efetuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo anterior aplicável no ano de ocupação do bem e em cada um dos 19 anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

3 — Para a regularização das deduções relativas a bens do ativo imobilizado, a que se referem os números anteriores, procede-se do seguinte modo:

- a) no final do ano em que se iniciou a utilização ou ocupação e de cada um dos 4 ou 19 anos civis seguintes àquele, consoante o caso, calcula-se o montante da dedução que teria lugar na hipótese de a aquisição ou conclusão das obras em bens imóveis se ter verificado no ano em consideração, de acordo com a percentagem definitiva desse mesmo ano;
- b) o montante assim obtido é subtraído à dedução efetuada no ano em que teve lugar a aquisição ou ao somatório das deduções efetuadas até ao ano da conclusão das obras em bens imóveis;
- c) a diferença positiva ou negativa divide-se por 5 ou por 20, conforme o caso, sendo o resultado a quantia a pagar ou a dedução complementar a efetuar no respetivo ano.

[...]

5 — Nos casos de transmissões de bens do ativo imobilizado durante o período de regularização, esta é efetuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido, considerando-se que tais bens estão afetos a uma atividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes até ao esgotamento do prazo de regularização. Se, porém, a transmissão for isenta de imposto, nos termos dos n.os 30 ou 32 do artigo 9.º, considera-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, devendo no primeiro caso efetuar-se a regularização respetiva.

6 — A regularização prevista no número anterior é também aplicável, considerando-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve inicialmente lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respetiva

construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando:

- a) o sujeito passivo, devido a alteração da atividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução;
- b) o sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do artigo 12.º ou nos n.os 3 e 4 do artigo 55.º;
- c) o imóvel passe a ser objeto de uma locação isenta nos termos do n.º 29 do artigo 9.º»

15 O artigo 26.º do CIVA, com a epígrafe «Regularizações das deduções relativas a imóveis não utilizados em fins empresariais», enuncia, no seu n.º 1:

«A não utilização em fins da empresa de bens imóveis relativamente aos quais houve dedução do imposto durante 1 ou mais anos civis completos após o início do período de 19 anos referido no n.º 2 do artigo 24.º dá lugar à regularização anual de 1/20 da dedução efetuada, que deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.»

16 Os termos e as condições aplicáveis ao direito de optar pela tributação, previsto no artigo 12.º do CIVA, foram definidos pelo Decreto-Lei n.º 241/86 (*Diário da República* n.º 190/1986, Série I, de 20 de agosto de 1986), o qual foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 21/2007 (*Diário da República* n.º 20/2007, Série I, de 29 de janeiro de 2007) (a seguir «Regime de Renúncia à Isenção»).

17 O artigo 10.º deste regime, com a epígrafe «Regularização do imposto deduzido», dispõe na sua versão aplicável ao litígio no processo principal:

«1 — Não obstante o disposto no n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA, os sujeitos passivos que utilizem bens imóveis relativamente aos quais houve direito à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respetiva aquisição são obrigados a regularizar, de uma só vez, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do mesmo Código, as deduções efetuadas, considerando que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, quando:

- a) O bem imóvel seja afeto a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo;
- b) Ainda que não seja afeto a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo, o bem imóvel não seja efetivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos consecutivos.»

18 O artigo 25.º, n.º 1, do CIVA, para que remete o artigo 10.º do Regime de Renúncia à Isenção referido no número anterior, corresponde ao artigo 26.º, n.º 1, do CIVA, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, conforme citado no n.º 15 do presente acórdão.

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

19 A Imofloresmira tem por objeto social a compra e venda, a locação e a gestão de imóveis, quer sejam da propriedade da sociedade ou de terceiros, destinados a fins residenciais, a serviços e mistos.

20 Na sequência de ações inspetivas efetuadas no decurso dos anos de 2015 e 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que alguns lotes, pertencentes a dois imóveis de que a Imofloresmira é proprietária e relativamente aos quais tinha optado pela tributação, estavam vagos há mais de dois anos e que, não obstante essa não utilização, a Imofloresmira não tinha efetuado a regularização do imposto deduzido, em conformidade com o artigo 26.º, n.º 1, do CIVA

e com o artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Regime de Renúncia à Isenção.

21 Com este fundamento, a Autoridade Tributária e Aduaneira alegou que a sociedade deveria ter procedido à regularização do imposto deduzido, numa base anual ou definitiva, consoante o caso, para os lotes não utilizadas dos edifícios de que é proprietária e informou a Imofloresmira de que, uma vez que tal regularização não tinha sido efetuada, deviam ser aplicadas as correções relativas ao imposto não pago, no valor total de 1 375 954,71 euros correspondente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013. Resulta igualmente dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que as correções relativas ao exercício de 2013 tiveram um impacto no imposto deduzido em 2014.

22 Por discordar da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira de proceder a essas correções, a Imofloresmira submeteu o litígio ao Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD, Portugal), a fim de obter a anulação das liquidações adicionais de IVA.

23 O órgão jurisdicional de reenvio refere que a Imofloresmira procedeu, com caráter de continuidade, à promoção comercial dos espaços disponíveis nesses imóveis, com vista à sua locação.

24 A este respeito, esse órgão jurisdicional precisa em especial que, entre 2011 e 2013, a Imofloresmira celebrou, para esse efeito, contratos com agências imobiliárias e, a conselho destas, desenvolveu diversas operações de *marketing* em suporte à comercialização, incluindo, em especial, a criação de um *hand?out*, de uma *mailing list* e de um sítio Internet, a criação e divulgação de *press releases* de ampla divulgação pública e a colocação de painéis publicitários nos imóveis em causa. Alega ainda que a Imofloresmira procedeu ao ajustamento da sua oferta através, por um lado, da disponibilização de espaços locáveis a preços mais competitivos e, por outro, da possibilidade de negociação de períodos de carência na fase de instalação de cada inquilino.

25 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, os custos suportados com os serviços de promoção comercial dos imóveis de que a Imofloresmira é proprietária estão refletidos nos balancetes referentes aos anos de 2011 a 2013.

26 Nesse órgão jurisdicional, a Imofloresmira alega que as correções referidas no n.º 21 do presente acórdão são ilegais, uma vez que a interpretação da legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal, conforme sustentada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, é contrária ao direito da União, nomeadamente à Diretiva IVA, bem como ao artigo 26.º, n.º 1, do CIVA e ao artigo 10.º, n.º 1, do Regime de Renúncia à Isenção.

27 Por ter dúvidas quanto à compatibilidade, com o direito da União, da legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal, em especial, do artigo 26.º, n.º 1, do CIVA e do artigo 10.º, n.º 1, do Regime de Renúncia à Isenção, tal como interpretados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o órgão jurisdicional de reenvio considera necessária uma interpretação dos artigos 137.º, 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva IVA.

28 Neste contexto, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas circunstâncias em que um imóvel, apesar de se encontrar desocupado pelo período de dois ou mais anos, esteja em comercialização, isto é, disponível no mercado para arrendamento ou para prestação de serviços do tipo “office centre”, comprovando-se a intenção de o respetivo proprietário o arrendar com sujeição a IVA e a realização dos esforços necessários para a

concretização dessa intenção, é conforme com os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da [Diretiva IVA] o enquadramento como “não utilização efetiva do imóvel em fins da empresa” e/ou “não utilização efetiva do imóvel em operações tributadas”, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 26.º do [CIVA] e na alínea b) do n.º 1 artigo 10.º do [Regime de Renúncia à Isenção], e, em consequência, considerar-se que a dedução inicialmente efetuada deve ser objeto de regularização, porque superior à que o sujeito passivo tinha direito?

2) Em caso afirmativo, pode, à luz da correta interpretação dos artigos 137.º, 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da [Diretiva IVA], ser imposta essa regularização, de uma só vez, pela totalidade do período ainda não decorrido, como estabelece a legislação portuguesa, nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º do [Regime de Renúncia à Isenção], nos casos em que o imóvel se encontra desocupado há mais de dois anos, mas sempre em comercialização para arrendamento (com possibilidade de renúncia) e/ou prestação de serviços (tributável), visando-se a afetação do imóvel nos anos subsequentes a atividades tributadas que conferem o direito à dedução?

3) A conjugação da alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do [Regime de Renúncia à Isenção], ao determinar a impossibilidade de um sujeito passivo de IVA poder vir a renunciar à isenção do IVA na celebração de novos contratos de arrendamento após a ocorrência de uma regularização do IVA de uma só vez e ao comprometer o regime de dedução subsequente no decurso do período de regularização, é conforme ao disposto nos artigos 137.º, 167.º, 168.º e 184.º da [Diretiva IVA]?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### **Quanto à primeira questão**

29 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a regularização do IVA inicialmente deduzido pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando este imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.

30 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 os bens ou os 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 (v., neste sentido, Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24).

31 A tributação das operações de locação é uma faculdade que o legislador da União concedeu aos Estados-Membros em derrogação à regra geral, estabelecida no artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA, segundo a qual as operações de locação estão, em princípio, isentas de IVA. Por conseguinte, o direito à dedução relativo a essa tributação não se exerce de forma automática mas unicamente se os Estados-Membros tiverem utilizado a faculdade prevista no artigo 137.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA e desde que os sujeitos passivos exerçam o direito de opção que lhes foi concedido (Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Turn und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, n.º 26 e jurisprudência referida).

32 É pacífico que a República Portuguesa fez uso dessa faculdade. Além disso, resulta da

decisão de reenvio que, quando da celebração de contratos de arrendamento sobre os bens imóveis em causa no processo principal, que teve lugar anteriormente ao período de não ocupação controvertido, a Imofloresmira optou pela tributação da locação desses bens.

33 Acresce que resulta da redação do artigo 168.º, da Diretiva IVA que, para efeitos de 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 (Acórdão 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 52).

34 No caso em apreço, a qualidade de sujeito passivo da Imofloresmira não é contestada. Em contrapartida, a Administração Tributária e Aduaneira impôs-lhe a regularização de deduções de IVA porquanto os bens imóveis em causa já não eram ocupados há mais de dois anos e, por esse facto, se considerava que já não eram utilizados para os fins das suas próprias operações tributadas, mesmo estando demonstrado que essa empresa, durante esse período, teve sempre a intenção de dar esses bens em locação com sujeição ao IVA e tomou as medidas necessárias para esse efeito.

35 Nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Consequentemente, apenas a qualidade em que o particular age nesse momento pode determinar a existência de um direito à dedução (v., neste sentido, Acórdãos de 11 de julho de 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 8, e de 30 de março de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 38).

36 A partir do momento em que a Administração Tributária aceitou, com base nos dados fornecidos por uma empresa, que lhe seja atribuída a qualidade de sujeito passivo, este estatuto já não pode, em princípio, ser-lhe depois retirado com efeitos retroativos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados acontecimentos (v., neste sentido, Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 21), salvo em caso de fraude ou abuso.

37 Há que recordar que, segundo jurisprudência constante, o direito a dedução previsto nos artigos 167.º a 172.º da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. É imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdão de 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 50 e jurisprudência referida).

38 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (Acórdão de 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51 e jurisprudência referida).

39 Importa recordar também que é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é dada aos bens ou serviços, ou que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA, e o âmbito das eventuais regularizações nos períodos seguintes, mas não afeta o surgimento do direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 11 de julho de 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 15).

40 Daqui resulta que o direito a essa dedução subsiste, em princípio, mesmo que, posteriormente, em razão de circunstâncias estranhas à sua vontade, o sujeito passivo não faça



uso dos referidos bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributadas (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, n.º 20, e de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, EU:C:1998:1, n.os 19 e 20).

41 No caso em apreço, segundo a interpretação adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o facto de um edifício estar desocupado por um determinado período interrompe a afetação do imóvel aos fins da empresa, obrigando o sujeito passivo a proceder à regularização do imposto deduzido, mesmo se se provar que este último teve sempre a intenção de continuar a exercer uma atividade tributada.

42 Ora, resulta da jurisprudência referida nos n.os 39 e 40 do presente acórdão que um sujeito passivo mantém o direito à dedução, uma vez que esse direito surgiu, ainda que esse sujeito passivo não possa, por razões independentes da sua vontade, utilizar os bens ou os serviços que estão na origem da dedução no âmbito de operações tributadas.

43 Uma interpretação diferente da Diretiva IVA seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa. Seria suscetível de criar, quando do tratamento fiscal de atividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas (Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, n.º 22).

44 Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma legislação nacional que, fazendo depender a aceitação definitiva das deduções de IVA dos resultados da atividade económica exercida pelo sujeito passivo, cria, no que se refere ao tratamento fiscal de atividades de investimento imobiliário idênticas, diferenças injustificadas entre empresas com o mesmo perfil e que exercem a mesma atividade.

45 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelo argumento do Governo português segundo o qual, em virtude da rescisão dos contratos de arrendamento anteriormente celebrados, se verificaram «alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções», na aceção do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, pelo que havia que proceder a uma regularização proporcional do imposto deduzido.

46 Com efeito, em primeiro lugar, embora seja verdade que a necessidade de proceder à regularização do imposto deduzido pode igualmente existir devido a circunstâncias independentes da vontade dos sujeitos passivos (v., neste sentido, Acórdão de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C?487/01 e C?7/02, EU:C:2004:263, n.º 55), não é menos certo que esta disposição não deve pôr em causa os princípios fundamentais em que assenta o sistema instituído pela Diretiva IVA, designadamente, o princípio da neutralidade fiscal.

47 Ora, contrariamente ao que sustenta o Governo português, considerar que basta, para demonstrar a existência de «alterações» na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, que um imóvel tenha permanecido vazio, após a cessação de um contrato de arrendamento de que era objeto, devido a circunstâncias independentes da vontade do seu proprietário, mesmo que esteja provado que este último teve sempre a intenção de o explorar para os fins de uma atividade tributada e empreendeu as diligências necessárias para esse efeito, equivaleria a restringir o direito à dedução através das disposições aplicáveis em matéria de regularizações.

48 Em segundo lugar, embora o artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA confira aos

Estados-Membros um amplo poder discricionário que lhes permite determinar as modalidades de exercício do direito de opção e mesmo suprimi-lo (v., neste sentido, Acórdão de 12 de janeiro de 2006, *Turner und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, n.os 27 a 30), os Estados-Membros não podem utilizar esse poder para infringir os artigos 167.º e 168.º desta diretiva, revogando um direito à dedução já adquirido.

49 Com efeito, uma limitação das deduções de IVA ligadas às operações tributadas, após o exercício do direito de opção, respeitaria não ao «alcance» do direito de opção que os Estados-Membros podem restringir nos termos do artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA, mas às consequências do exercício deste direito (v., neste sentido, Acórdão de 30 de março de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 46).

50 Por último, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as atividades económicas projetadas foi feita de boa-fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que este simulou desenvolver uma determinada atividade económica, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objeto de dedução, a Administração Fiscal pode pedir, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações (Acórdão de 21 de março de 2000, *Gabalfrisa e o.*, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 46).

51 A este respeito, importa recordar que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA, como é recordado no seu artigo 131.º (Acórdão de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 76).

52 Por conseguinte, se a Administração Fiscal viesse a constatar que o direito à dedução foi exercido de forma fraudulenta ou abusiva, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, poderia reclamar, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas (Acórdão de 3 de março de 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, n.º 33 e jurisprudência referida).

53 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão que os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a regularização do IVA inicialmente deduzido, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.

#### **Quanto à segunda e terceira questões**

54 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda e terceira questões.

#### **Quanto à limitação dos efeitos do presente acórdão no tempo**

55 No caso de o Tribunal de Justiça declarar que o direito da União se opõe a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, o Governo português pede ao Tribunal de Justiça que limite no tempo os efeitos do seu acórdão.

56 Em apoio do seu pedido, esse Governo sustenta, em primeiro lugar, que uma verificação casuística de todas as relações jurídicas, em ordem a determinar se os sujeitos passivos locadores tinham calculado corretamente e pago ao Estado-Membro em causa os montantes

correspondentes às regularizações do IVA, mostrar-se-ia, por si própria, uma tarefa que exigiria uma «sobredimensionada» afetação de recursos administrativos e judiciais, não disponíveis, sob pena de, se não fosse feita, poder conduzir a situações de abuso e ainda a maior perda de receitas fiscais.

57 O Governo português alega, em segundo lugar, que, em tal hipótese, a perda do imposto entretanto já regularizado ou já cobrado ascende a valores incomportáveis e cria um desequilíbrio orçamental insuportável.

58 Em terceiro lugar, o Governo português salienta que a legislação nacional em causa no processo principal visa assegurar que os valores de IVA dedutíveis a montante estejam direta e proporcionalmente relacionados com a tributação efetivamente ocorrida a jusante, o que é indiciador da maior boa-fé, por parte do Estado português e das autoridades fiscais nacionais.

59 A este respeito, há que recordar que uma limitação dos efeitos de um acórdão no tempo constitui uma medida excecional que pressupõe a existência de um risco de repercussões económicas graves, devidas, em particular, ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na regulamentação que se considerou estar validamente em vigor, e que se verifique que os particulares e as autoridades nacionais tinham sido levados a um comportamento não conforme com o direito da União em virtude de uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance das disposições do direito da União, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adotados por outros Estados-Membros ou pela Comissão (v., designadamente, Acórdão de 19 de dezembro de 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, n.º 36 e jurisprudência referida).

60 Ora, cabe recordar que uma restrição do direito à dedução do IVA oposta a sujeitos passivos constitui uma exceção ao princípio fundamental do sistema comum do IVA cuja legalidade, segundo jurisprudência constante, só é admitida em circunstâncias excecionais (v., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 67).

61 Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que não existe uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance do direito da União, em particular das disposições da Diretiva IVA no que respeita ao alcance do direito à dedução e ao seu papel no âmbito do sistema instituído por esta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 68).

62 As autoridades portuguesas não podem, portanto, invocar uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance das disposições do direito da União. Dado que este critério não está preenchido, não é necessário verificar se o critério relativo à gravidade das repercussões económicas o está.

63 Resulta destas considerações que não há que limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

### **Quanto às despesas**

64 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 (Sétima Secção) declara:

**Os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 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 se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a regularização do imposto sobre o valor acrescentado inicialmente deduzido, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.**

Rosas

Toader

Jaraši?nas

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 28 de fevereiro de 2018.

O Secretário

O Presidente da Sétima Secção

A. Calot Escobar

A. Rosas

\* Língua do processo: português.