

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

27 de março de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Harmonização das legislações fiscais – Dedução do imposto pago a montante – Bem de investimento imobiliário – Regularização das deduções do IVA – Princípio de neutralidade do IVA – Princípio da igualdade de tratamento»

No processo C-201/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela cour d'appel de Mons (Tribunal de Recurso de Mons, Bélgica), por decisão de 9 de março de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de março de 2018, no processo

Mydibel SA

contra

État belge,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, C. Vajda (relator) e P. G. Xuereb, juízes,
advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Mydibel SA, por W. Huber, avocat,
- em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux, P. Cottin e C. Pochet, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e N. Gossement, 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 14.º, 15.º, 168.º, 184.º, 185.º, 187.º e 188.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), conforme alterada pela Diretiva 2010/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009 (JO 2010, L 10, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»), assim como o princípio de neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e o princípio da igualdade de tratamento.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Mydibel SA ao Estado belga a propósito da regularização de uma dedução do IVA.

Quadro jurídico

3 Nos termos do artigo 14.º da Diretiva IVA,

«1. Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

2. Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

- a) A transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indemnização, em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei;
 - b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;
 - c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.
3. Os Estados-Membros podem considerar entrega de bens a entrega de determinadas obras em imóveis.»

4 O artigo 15.º desta diretiva dispõe:

«1. São equiparados a “bens corpóreos” a eletricidade, o gás, o calor o frio e similares.

2. Os Estados-Membros podem considerar bens corpóreos:

- a) Determinados direitos sobre bens imóveis;
- b) Os direitos reais que confirmam ao respetivo titular um poder de utilização sobre bens imóveis;
- c) As participações e ações cuja posse confira, de direito ou de facto, a propriedade ou o gozo de um bem imóvel ou de uma fração de um bem imóvel.»

5 O artigo 168.º da referida diretiva estabelece:

«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;
- c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade como artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);
- d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;
- e) o IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado?Membro.»

6 O capítulo 5, sob a epígrafe «Regularização das deduções», do título X da Diretiva IVA, inclui os artigos 184.º a 189.º desta diretiva. O artigo 184.º da referida diretiva precisa:

«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 Diretiva IVA 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 desta diretiva:

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

9 O artigo 187.º da referida diretiva dispõe:

«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 O artigo 188.º da mesma diretiva precisa:

«1. No caso de entrega durante o período de regularização, os bens de investimento são considerados afetos a uma atividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de regularização.

Presume-se que essa atividade económica é inteiramente tributada nos casos em que a entrega dos referidos bens de investimento for tributada.

Presume-se que a atividade económica está totalmente isenta nos casos em que a entrega de bens de investimento se encontrar isenta.

2. A regularização prevista no n.º 1 efetua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de regularização. Todavia, quando a entrega de bens de investimento estiver isenta, os Estados-Membros podem não exigir a regularização na medida em que o adquirente seja um sujeito passivo que utiliza os bens de investimento em questão exclusivamente para operações em relação às quais o IVA é dedutível.»

11 O artigo 189.º da Diretiva IVA prevê:

«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 garantir que as regularizações não implicam qualquer vantagem injustificada;
- d) Autorizar simplificações de ordem administrativa.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Mydibel exerce uma atividade de fabrico de produtos à base de batatas e está, como tal, sujeita ao IVA. É proprietária de vários imóveis para os quais deduziu integralmente os impostos que oneraram as faturas de construção, transformação ou renovação.

13 Em 1 de outubro de 2009, para aumentar a sua liquidez, a Mydibel celebrou com duas instituições financeiras operações de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira), não sujeitas ao IVA, sobre estes imóveis, divididos em dois lotes. Para cada lote, a Mydibel celebrou dois contratos com aquelas instituições por ato notarial. Por um lado, celebrou um contrato de constituição de um direito de enfiteuse sobre esses imóveis a favor das referidas instituições, por um prazo de 99 anos, mediante pagamento imediato do cânone de 9 630 000 euros para a primeira e de 2 700 000 euros para o segundo lote, bem como um cânone anual, de 25 euros. Por outro lado, celebrou um contrato de locação financeira imobiliária sobre os mesmos imóveis, através do qual essas mesmas instituições concederam à Mydibel, o uso dos referidos imóveis pelo prazo irrevogável de 15 anos, mediante pagamento de uma renda trimestral, correspondente a um valor de investimento de 9 630 000 euros para o primeiro lote e de 2 700 000 euros para o segundo lote, acrescido de juros. Nos termos deste contrato, a Mydibel beneficia, aquando do termo do contrato de locação de uma opção de compra pelo preço

correspondente a 10 % do valor de investimento para o primeiro lote e a 3 % para o segundo.

14 Na sequência de uma fiscalização tributária, realizada em 11 de maio e em 8 de junho de 2012, referente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2010, a administração fiscal belga recusou, no âmbito do mecanismo de revisão, a dedução do IVA inicialmente deduzido sobre os imóveis em causa, por causa das referidas operações de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira).

15 Em 18 de setembro de 2012 foi apresentado à Mydibel, para aceitação, um aviso de regularização e em 22 de novembro de 2013 foi elaborada uma ata que foi notificada, na mesma data, com a decisão de regularização. Esta última decisão tem por objeto, em primeiro lugar, um valor de 981 381,28 euros, por erros de dedução do IVA, em segundo lugar, aplica uma coima proporcional de 98 130 euros, e, em terceiro lugar, aplica juros de mora a contar de 21 de janeiro de 2011. Mediante retenções sobre o saldo credor da conta corrente IVA da Mydibel, a administração tributária belga recebeu, como liquidação do valor da regularização, a quantia total de 1 363 971,20 euros.

16 Em 1 de abril de 2014, a Mydibel interpôs recurso de anulação da decisão de regularização e da ata de 22 de novembro de 2013 no tribunal de première instance du Hainaut (Tribunal de Primeira Instância de Hainaut, Bélgica).

17 Por decisão de 13 de outubro de 2015, o tribunal de première instance du Hainaut (Tribunal de Primeira Instância de Hainaut) considerou este pedido admissível e parcialmente procedente. Declarou que a coima não era devida, condenou o Estado belga a devolver à Mydibel todos os valores recebidos a título da coima anulada, acrescidos dos juros de mora e indeferiu os outros pedidos da Mydibel.

18 A Mydibel interpôs recurso desta decisão para a Cour d'appel de Mons (Tribunal de Recurso de Mons, Bélgica).

19 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, as disposições da Diretiva IVA impõem uma obrigação de regularizar a dedução de IVA e, em caso afirmativo, se tal regularização é conforme com os princípios da neutralidade do IVA e da igualdade de tratamento.

20 Nestas condições, a cour d'appel de Mons (Tribunal de Recurso de Mons) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«[1] Devem os artigos 14.º, 15.º, 168.º, 184.º, 185.º, 187.º e 188.º da Diretiva [2006/112], ser interpretados e aplicados de forma que haja ou não que proceder à revisão/regularização do IVA que incidiu sobre um bem de investimento imobiliário, inicialmente corretamente deduzido, quando esse bem de investimento imobiliário foi objeto de uma operação de *“sale and lease back”* (venda e posterior locação financeira), considerando que:

- a operação de *“sale and lease back”* é formada pela constituição combinada e simultânea de um direito de enfiteuse (que é um direito real temporário) pelo sujeito passivo a favor de duas instituições financeiras e de uma locação financeira feita por essas duas instituições financeiras a favor do sujeito passivo;
- esta operação de *“sale and lease back”* consubstancia uma operação puramente financeira para aumentar a liquidez do sujeito passivo;
- a operação de *“sale and lease back”* (venda e posterior locação financeira) não foi sujeita a

IVA;

– o bem de investimento imobiliário ficou na posse do sujeito passivo, que o utilizou na sua atividade sujeita a imposto de forma ininterrupta e duradoura, tanto antes como depois da operação.

[2] A interpretação e a aplicação das disposições supramencionadas que conduzem a uma revisão/regularização do IVA inicialmente deduzido são conformes com o princípio de neutralidade do IVA e/ou com o princípio da igualdade de tratamento?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

21 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 184.º, 185.º, 187.º e 188.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que impõem uma obrigação de regularizar o IVA sobre um imóvel que foi inicialmente corretamente deduzido, se tal imóvel tiver sido objeto de uma operação de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira) não sujeita ao IVA em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.

22 Os artigos 184.º a 185.º da Diretiva IVA determinam as condições em que a administração tributária nacional deve exigir uma regularização do IVA inicialmente deduzido. Em contrapartida, os artigos 187.º a 189.º da diretiva preveem regras específicas para a regularização da dedução do IVA no caso dos bens de investimento (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.os 25 a 28).

23 A título preliminar, há que observar que resulta do pedido de decisão prejudicial que os imóveis em causa no processo principal devem ser qualificados de «bens de investimento», o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, à luz do direito nacional. Com efeito, nos termos do artigo 189.º, alínea a), da referida diretiva, os Estados-Membros podem definir o conceito de «bens de investimento». O Tribunal de Justiça decidiu que este conceito abrange os bens que, utilizados para efeitos de uma atividade económica, se distinguem pelo seu caráter duradouro e pelo seu valor, os quais implicam que os seus custos de aquisição não sejam normalmente contabilizados como despesas correntes, mas sim amortizados ao longo de vários exercícios (Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

24 Em primeiro lugar, há que examinar se se impõe uma regularização da dedução do IVA nos termos dos artigos 184.º e 185.º da mesma diretiva.

25 Resulta do artigo 184.º da Diretiva IVA que a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito. Nos termos do artigo 185.º, n.º 1, desta diretiva, 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.

26 No que respeita ao eventual impacto, na dedução do IVA efetuada por um sujeito passivo, de acontecimentos que lhe são posteriores, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a utilização que é dada aos bens ou aos serviços, ou a que lhes é destinada, determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito e o âmbito das eventuais regularizações durante os períodos seguintes (Acórdão de 31 de maio de 2018, Kollroß e Wirtl, C?660/16 e C?661/16, EU:C:2018:372, n.º 54 e jurisprudência aí referida).

27 Com efeito, o mecanismo da regularização previsto nos artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA faz parte integrante do regime de dedução do IVA que esta diretiva estabelece. Esse mecanismo visa aumentar a precisão das deduções, de modo a assegurar a neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas no estágio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito a dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto. Este mecanismo tem, assim, 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 tributadas a jusante (Acórdão de 31 de maio de 2018, Kollroß e Wirtl, C?660/16 e C?661/16, EU:C:2018:372, n.º 55 e jurisprudência aí referida).

28 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que os imóveis em causa no processo principal foram utilizados pela Mydibel de forma contínua e duradoura para as suas atividades profissionais. Além disso, segundo as indicações que constam dessa decisão, as operações de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira) em causa no processo principal foram sujeitas ao pagamento imediato de um cânone à Mydibel, comprometendo-se esta sociedade, por sua vez, a pagar às instituições financeiras em causa uma renda trimestral pelo prazo de 15 anos, sendo o montante total correspondente desse cânone acrescido de juros. Assim, afigura-se que a referida sociedade continuou a utilizar as operações para a construção, a transformação ou a renovação dos imóveis em causa nas suas operações tributáveis a jusante. Esta constatação indica, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, a inexistência de alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, após ter sido feita a declaração de IVA.

29 Contrariamente ao que alegou a Comissão Europeia nas suas observações escritas, a mera constituição de um direito de enfiteuse não sujeito a IVA não pode ser considerada uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções que ocorreu após a declaração do IVA. Assim, essa constituição não tem, por si, por efeito quebrar a 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 tributáveis a jusante.

30 Daqui decorre que, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA não impõem uma regularização do IVA inicialmente deduzido em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.

31 Em segundo lugar, há que examinar se as circunstâncias do processo principal relevam de regras específicas para a regularização da dedução do IVA no que respeita aos bens de investimento e, nomeadamente, dos artigos 187.º e 188.º da Diretiva IVA.

32 O artigo 187.º da referida diretiva estabelece certas regras de regularização da dedução do IVA no que respeita aos bens de investimento. Resulta, designadamente, do artigo 187.º, n.º 1, da referida diretiva, que, no que diz respeito a este tipo de bens, a regularização deve repartir-se por um período de cinco anos, período que pode ser prolongado até vinte anos para os bens de investimento imobiliário.

33 Por força do artigo 188.º, n.º 1, da mesma diretiva, no caso de entrega durante o período de

regularização, os bens de investimento são considerados afetos a uma atividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de regularização.

34 Decorre também de jurisprudência do Tribunal de Justiça que a noção de «entrega de bens», não se refere à transferência de propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas a qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele, na qualidade de proprietário desse bem (Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, n.º 44 e jurisprudência aí referida).

35 Embora caiba ao juiz nacional determinar caso a caso, em função da matéria de facto do caso concreto, se uma operação específica sobre um bem implica a transferência do poder de dispor de um bem como um proprietário (v., neste sentido, Acórdão de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, n.º 63), o Tribunal de Justiça pode, no entanto, fornecer?lhe todos os elementos úteis a esse respeito.

36 Há que constatar que as operações de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira) em causa no processo principal são caracterizadas pela concessão combinada e simultânea, por um lado, de um direito de enfiteuse pelo sujeito passivo às duas instituições financeiras em causa no processo principal e, por outro, de uma operação imobiliária por estas duas instituições ao sujeito passivo.

37 Importa, portanto, determinar se, no contexto do processo principal, é de considerar a concessão do direito de enfiteuse e de locação imobiliária, separadamente ou em conjunto.

38 O Tribunal de Justiça considerou que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial (v., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 53 e jurisprudência aí referida).

39 É ao órgão jurisdicional nacional que compete apreciar se os elementos que lhe são submetidos caracterizam a existência de uma operação única, independentemente da sua articulação contratual (Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 54).

40 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as operações de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira) em causa no processo principal constituem operações puramente financeiras, a fim de aumentar a liquidez de Mydibel e que os imóveis em causa no processo principal permaneceram na posse desta, que os utilizou de forma ininterrupta e duradoura para os fins das suas operações tributadas. Estes factos parecem indicar, sem prejuízo da verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que essas operações constituem uma operação única, pois a constituição do direito de enfiteuse sobre os imóveis em causa no processo principal é indissociável de locação imobiliária relativa aos mesmos bens.

41 Daqui decorre que, sem prejuízo da verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, cada operação de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira) em causa no processo principal constitui uma operação única. Nestas condições, essas operações não podem ser qualificadas como «entregas de bens», na medida em que os direitos transferidos para as instituições financeiras em causa no processo principal na sequência das referidas operações, a saber, os direitos civis de enfiteuse subtraídos dos direitos provenientes de locação imobiliária, de que é titular a Mydibel, não os habilitam a dispor dos imóveis em causa no processo principal como, se deles fossem proprietários.

42 À luz do que precede, e sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, os artigos 187.º e 188.º da Diretiva IVA não impõem a regularização do IVA inicialmente deduzido em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.

43 Nestas condições, há que responder à primeira questão que, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio dos elementos de facto e direito nacional relevantes, os artigos 184.º, 185.º, 187.º e 188.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não impõem uma obrigação de regularizar o IVA sobre um imóvel que foi inicialmente deduzido corretamente, se tal bem imóvel tiver sido objeto de uma operação de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira) não sujeita a IVA em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.

Quanto à segunda questão

44 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se uma interpretação dos artigos 184.º, 185.º, 187.º e 188.º da Diretiva IVA no sentido de que impõem uma obrigação de regularizar o IVA inicialmente deduzido em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal é conforme com os princípios da neutralidade do IVA e da igualdade de tratamento.

45 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, a segunda questão só é relevante se o órgão jurisdicional de reenvio considerar, após verificação, que as operações de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira) em causa no processo principal constituem uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, após ter sido feita a declaração de IVA, na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, ou uma entrega, na aceção do artigo 188.º desta diretiva, e que, por conseguinte, existe uma obrigação de regularizar o IVA inicialmente deduzido nas circunstâncias do processo principal.

46 Ora, tal obrigação de regularizar o IVA inicialmente deduzido seria, de qualquer modo, compatível com os princípios da neutralidade do IVA e da igualdade de tratamento.

47 A este respeito, basta observar que, nestas condições, um sujeito passivo que tenha concluído tal operação não sujeita ao IVA e relativa a um imóvel de que é proprietário não está, do ponto de vista do IVA, numa situação comparável à de um sujeito passivo que permaneceu proprietário de um imóvel de forma ininterrupta desde a realização das obras que tenham conferido direito à dedução do IVA pago a montante.

48 Nestas condições, há que responder à segunda questão que uma interpretação dos artigos 184.º, 185.º, 187.º e 188.º da Diretiva IVA no sentido de que impõem a obrigação de regularizar o IVA inicialmente deduzido em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal é conforme com os princípios da neutralidade do IVA e da igualdade de tratamento.

Quanto às despesas

49 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:

- 1) **Sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio dos elementos de facto e de direito nacional relevantes, os artigos 184.º, 185.º, 187.º e 188.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009, devem ser interpretados no sentido de que não impõem uma obrigação de regularizar o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) sobre um imóvel que foi inicialmente deduzido corretamente, se tal bem imóvel tiver sido objeto de uma operação de *sale and lease back* (venda e posterior locação financeira) não sujeita a IVA em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.**
- 2) **Uma interpretação dos artigos 184.º, 185.º, 187.º e 188.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2009/162, no sentido de que impõem a obrigação de regularizar o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) inicialmente deduzido em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal é conforme com os princípios da neutralidade do IVA e da igualdade de tratamento.**

Assinaturas

* Língua do processo: francês.