Coletânea da Jurisprudência

DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

18 de maio de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Dedução do imposto pago a montante na fase de construção de um edifício — Regime de tributação opcional — Abandono da atividade inicialmente projetada — Regularização da dedução do imposto pago a montante — Resposta à questão prejudicial que pode ser claramente deduzida da jurisprudência»

No processo C-248/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia), por Decisão de 19 de maio de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de junho de 2020, no processo

Skatteverket

contra

Skellefteå Industrihus AB,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: N. Wahl, presidente de secção, F. Biltgen (relator) e L. S. Rossi, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de se pronunciar por meio de despacho fundamentado, em conformidade com o artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça,

profere o presente

* Língua do processo: sueco.

Despacho

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 137.º, 168.º, 184.º a 187.º, 189.º e 192.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 Skatteverket (Administração Fiscal, Suécia) à Skellefteå Industrihus AB a respeito da obrigação imposta a esta de proceder a uma regularização da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante na sequência do abandono de um projeto de investimento imobiliário.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.»

4 O artigo 135.º, n.º 1, dessa diretiva prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

l) A locação de bens imóveis.»

5 O artigo 137.º da referida diretiva dispõe:

«1. Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das seguintes operações:

[…]

b) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º;

c) As entregas de bens imóveis não edificados, que não sejam as entregas de terrenos para construção referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º;

d) A locação de bens imóveis.

2. Os Estados-Membros determinam as regras de exercício do direito de opção previsto no n.º 1.

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do referido direito.»

6 Segundo o artigo 168.º da mesma diretiva:

«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 com o 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.»

7 O artigo 184.º da Diretiva IVA prevê:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

8 O artigo 185.º desta diretiva dispõe:

«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.»

9 O artigo 186.º da referida diretiva enuncia:

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

10 O artigo 187.º 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.»

11 Nos termos do artigo 188.º da Diretiva IVA:

«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.»

12 O artigo 189.º desta diretiva dispõe:

«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.»

13 O artigo 190.º da referida diretiva prevê:

«Para efeitos dos artigos 187.º, 188.º, 189.º e 191.º, os Estados-Membros podem considerar bens de investimento os serviços que tenham características idênticas às que são habitualmente atribuídas aos bens de investimento.»

14 O artigo 191.º da Diretiva IVA enuncia:

«Se os efeitos práticos da aplicação dos artigos 187.º e 188.º forem insignificantes num Estado-Membro, esse Estado-Membro pode, após consulta do Comité do IVA, não os aplicar, tendo em conta a incidência global do IVA no Estado-Membro em causa e a necessidade de simplificação administrativa, desde que daí não resultem distorções de concorrência.»

15 Segundo o artigo 192.º desta diretiva:

«No caso de transição de um regime normal de tributação para um regime especial ou inversamente, os Estados-Membros podem adotar as disposições necessárias a fim de evitar que o sujeito passivo em questão beneficie de vantagens injustificadas ou sofra prejuízos injustificados.»

Direito sueco

16 Em conformidade com o § 2 do capítulo 3 da Mervärdesskattelag (1994: 200) [Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado (1994: 200)], de 30 de março de 1994 (SFS 1994, n.º 200), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), a locação de bens imóveis está, em princípio, isenta de IVA. No entanto, o proprietário de um bem imóvel que o arrenda, no todo ou em parte, a um locatário, para uma utilização permanente numa atividade sujeita a imposto, pode optar pela tributação, nos termos do § 3 do capítulo 3 e do § 1 do capítulo 9 da Lei do IVA.

17 Embora, em princípio, só seja possível optar pela tributação após a conclusão do bem imóvel e o início da locação, decorre, contudo, do § 3, n.º 3, ponto 3, do capítulo 3 e do § 2 do capítulo 9 da Lei do IVA que o proprietário de um imóvel pode optar pela sujeição ao imposto na fase de construção do imóvel, na condição, nomeadamente, de ter a intenção de arrendar o edifício a partir da sua conclusão.

18 Nos termos do § 6, n.º 2, do capítulo 9 desta lei, a Administração Fiscal pode, no decurso da construção do imóvel, mesmo antes do início da locação, pôr termo à tributação opcional, se se verificar que deixaram de estar preenchidas as condições ligadas a este regime.

19 O capítulo 8 e o capítulo 8 a da Lei do IVA contêm disposições relativas, respetivamente, ao direito à dedução do IVA que incidiu sobre as operações a montante e às regularizações.

20 Nos termos do § 3 do capítulo 8 e do § 8 do capítulo 9 desta lei, o proprietário de um imóvel que tenha optado pela tributação tem o direito de deduzir o IVA pago a montante relativo às aquisições relacionadas com a sua atividade. A dedução pode ser efetuada quer através da tributação opcional durante a fase de construção, quer por dedução retroativa, quer através de regularização.

21 Resulta do § 4 do capítulo 8 a da referida lei que a regularização das deduções deve, em princípio, ser efetuada em caso de alteração na utilização de um bem de investimento cuja aquisição tenha conferido, no todo ou em parte, um direito a dedução do imposto a montante, pelo que o direito a dedução se encontra reduzido. Há igualmente que proceder a uma regularização das deduções na situação inversa, a saber, quando a compra não conferia direito a dedução ou apenas lhe conferia parcialmente direito e, na sequência de uma alteração de utilização, o direito a dedução é constatado ou se torna superior.

22 Nos termos do § 6 do capítulo 8 a da mesma lei, apenas se pode proceder a uma regularização em caso de alteração da utilização ou de cessão de um bem de investimento num determinado prazo (período de regularização). Esse período é fixado em dez anos, no que diz respeito aos bens imóveis.

23 O § 11 do capítulo 9 da Lei do IVA contém disposições especiais relativas à regularização no caso de ser posto termo à tributação opcional durante a fase de construção antes do início de uma locação tributada. A regularização deve então ser efetuada de uma só vez relativamente a todo o restante período de regularização. Além disso, o imposto a montante relativo ao período compreendido entre a decisão que concede a tributação opcional e o termo desta deve ser pago ao Estado, acrescido de juros. Estas disposições têm por efeito que qualquer imposto a montante que tenha sido deduzido deve ser reembolsado imediatamente, acrescido de juros.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

24 Pretendendo mandar construir, num terreno que lhe pertencia, um imóvel destinado a escritórios para arrendamento, a Skellefteå Industrihus, sociedade de direito sueco, pediu e obteve, aquando da construção do imóvel, o benefício do regime da tributação opcional a partir de novembro de 2012. Seguidamente, procedeu à dedução de 966 508 coroas suecas (SEK) (cerca de 95 400 euros), do IVA a montante que incidiu sobre aquisições que tinha efetuado, principalmente prestações de serviços de arquitetura relativas ao imóvel projetado. Após o anúncio, por um dos potenciais futuros locatários, de que já não estava interessado na locação de instalações no imóvel em questão, a reavaliação dos custos demonstrou que o projeto não era financeiramente rentável. A demandada no processo principal decidiu, portanto, em setembro de 2013, abandonar o projeto, o que pôs termo ao regime de tributação opcional.

25 A Skellefteå Industrihus Aktiebolag reembolsou, em dezembro de 2013, a totalidade do IVA deduzido no período durante o qual tinha beneficiado do regime da tributação opcional. Todavia, três anos mais tarde, considerando que a obrigação de proceder ao reembolso do IVA deduzido a montante não era compatível com a Diretiva IVA, pediu que a dedução a montante fosse novamente aceite.

26 Tendo este pedido sido indeferido pela Administração Fiscal, a Skellefteå Industrihus Aktiebolag interpôs recurso para o Förvaltningsrätten i Umeå (Tribunal Administrativo de Umeå, Suécia), que lhe deu provimento com o fundamento de que a legislação nacional aplicável não era compatível com o direito da União. Consequentemente, a Administração Fiscal devolveu à Skellefteå Industrihus Aktiebolag o montante do IVA que esta última tinha inicialmente reembolsado.

27 Tendo sido negado provimento ao recurso interposto pela Administração Fiscal, esta recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio, pedindo que ordenasse à Skellefteå Industrihus que devolvesse o IVA deduzido a montante.

28 O órgão jurisdicional de reenvio salienta, antes de mais, que, no caso em apreço, não houve abuso ou fraude e que as aquisições não serviram para a realização de operações isentas. Assim, o litígio no processo principal tem unicamente por objeto a questão da compatibilidade do § 11 do capítulo 9 da Lei do IVA com a Diretiva IVA quando a obrigação fiscal cessa devido ao abandono de um projeto de construção de um edifício antes da sua conclusão, não tendo, portanto, sido realizada nenhuma operação de locação.

29 Observa, em seguida, que as disposições do § 11 do capítulo 9 da Lei do IVA não têm equivalente direto na Diretiva IVA e que, portanto, importa determinar se, como alega a Administração Fiscal, essas disposições se inscrevem efetivamente no âmbito da margem de apreciação conferida aos Estados-Membros pelo artigo 137.º da referida diretiva para especificarem o regime da tributação opcional das locações de imóveis. Ora, a resposta a essa questão não pode ser deduzida da jurisprudência do Tribunal de Justiça e, em especial, não pode ser deduzida dos Acórdãos de 12 de janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), e de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Por último, precisa que, na hipótese de o Tribunal de Justiça considerar que a regulamentação em causa no processo principal não está coberta pela margem de apreciação reconhecida aos Estados-Membros, importa ainda examinar se essas disposições podem, não obstante, ser admitidas à luz das regras da Diretiva IVA sobre a regularização das deduções. O órgão jurisdicional de reenvio considera que, também quanto a este ponto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente o seu Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), não permite obter uma resposta.

31 Nestas condições, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É compatível com a Diretiva IVA, em especial com os seus artigos 137.º, 168.º, 184.º a 187.º, 189.º e 192.º, que o proprietário de um bem imóvel, que optou pela tributação da construção de um edifício e que deduziu o imposto pago a montante sobre as aquisições relativas ao projeto de construção, tenha de reembolsar imediatamente o valor total do imposto pago a montante, acrescido de juros, pelo facto de a responsabilidade fiscal cessar devido à interrupção do projeto de construção antes de a construção do imóvel estar concluída e de, por conseguinte, não existir arrendamento?»

Quanto à questão prejudicial

32 Nos termos do artigo 99.º do seu Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça pode, nomeadamente, quando a resposta a uma questão submetida a título prejudicial possa ser claramente deduzida da jurisprudência ou quando a resposta a essa questão não suscite nenhuma dúvida razoável, decidir, a qualquer momento, mediante proposta do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, pronunciar-se por meio de despacho fundamentado.

33 Há que aplicar esta disposição no presente processo.

34 Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 137.º, 168.º, 184.º a 187.º, 189.º e 192.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que prevê a obrigação de o proprietário de um bem imóvel, ao qual foi concedido o benefício do regime de tributação opcional quando da construção de um edifício que devia dar de arrendamento, e que deduziu o IVA a montante que incidiu sobre aquisições destinadas a esse projeto imobiliário, reembolsar imediatamente a totalidade desse IVA, acrescido de juros, pelo facto de o projeto planeado que deu origem ao direito a dedução ter sido abandonado sem que tenha existido atividade tributada ou que prevê, em tal situação, a obrigação de regularização do IVA pago a montante.

35 Para responder a esta questão, há que observar que os factos na origem do processo principal não dizem respeito a uma situação de fim de tributação, mas a uma situação de inexistência de operações tributáveis. Com efeito, uma vez que, por força do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, se entende por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade (v., neste sentido, Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 26 e jurisprudência referida), a sujeição ao IVA não termina automaticamente no momento em que o sujeito passivo decide abandonar uma atividade anteriormente projetada.

36 No que respeita ao ponto de saber se os Estados-Membros podem, no exercício da margem de apreciação que lhes é concedida no artigo 137.º da Diretiva IVA, prever uma regra segundo a qual o direito a dedução, concedido na sequência do exercício do direito de opção previsto nesse artigo, pode ser retroativamente revogado quando a atividade económica projetada foi abandonada, importa recordar que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, logo, do mecanismo de dedução. A utilização que é feita dos bens ou serviços, ou que lhes é destinada, apenas determina o âmbito 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 durante os períodos seguintes, mas não afeta o surgimento do direito a dedução (Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 33 e jurisprudência referida).

37 O Tribunal de Justiça declarou também reiteradamente que o direito a dedução, uma vez originado, se mantém, em princípio, adquirido, mesmo que, posteriormente, a atividade económica projetada não se tenha concretizado e não tenha dado lugar a 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 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 25), ou que, em razão de circunstâncias alheias à sua vontade, o sujeito passivo não faça uso dos bens e serviços que deram lugar a dedução no âmbito de operações tributadas (Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 34 e jurisprudência referida).

38 Qualquer outra interpretação da Diretiva IVA seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa. Com efeito, 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 dependeria da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas (Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 36 e jurisprudência referida).

39 Por outro lado, resulta da jurisprudência que, embora o artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA confira aos Estados-Membros um amplo poder discricionário que lhes permite determinar as regras de exercício do direito de opção e mesmo suprimi-lo, os Estados-Membros não podem utilizar esse poder para infringir os artigos 167.º e 168.º desta diretiva, revogando um direito a dedução já adquirido (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 48 e jurisprudência referida). 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 (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 49 e jurisprudência referida).

40 Assim, embora seja permitido aos Estados-Membros definir as condições e as regras que permitem exercer o direito de opção, estas não devem prejudicar o próprio direito a dedução e devem respeitar os objetivos e os princípios gerais da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de setembro de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, n.º 24; de 12 de janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, n.º 31; e de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.ºs 45 e 46).

41 Daqui resulta que o artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição legislativa nacional como o § 11 do capítulo 9 da Lei do IVA, que prevê, de facto, a revogação do direito a dedução do imposto pago a montante quando esse direito foi concedido a um sujeito passivo no âmbito do exercício, por este, do seu direito de opção.

42 No que respeita à questão de saber como é que o princípio sublinhado no Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), segundo o qual o direito a dedução é adquirido mesmo que seja posto termo a uma atividade antes de dar lugar a operações sujeitas a imposto, deve ser conjugado com as regras da Diretiva IVA sobre a regularização das deduções e, em especial, se uma disposição como o § 11 do capítulo 9 da Lei do IVA pode, não obstante, ser admitida à luz dessas regras, há que recordar que o Tribunal de Justiça declarou, por um lado, que o mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido por essa diretiva e tem 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 sujeitas a tributação a jusante (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de julho de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, n.º 20, e de 17 de setembro de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, n.º 26). Por outro lado, esclareceu que, quando bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (Acórdão de 9 de julho de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, n.º 21 e jurisprudência referida).

43 Além disso, o artigo 184.º da Diretiva IVA define a origem da obrigação de regularização da forma mais ampla possível, na medida em que «[a] dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito». Esta formulação não exclui *a priori* nenhuma situação hipotética de dedução indevida, sendo o alcance geral da obrigação de regularização corroborado pela enumeração expressa das exceções previstas no artigo 185.º, n.º 2, dessa diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 17 de setembro de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, n.ºs 30 e 31).

44 Acresce que, quando, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo não usa os bens e serviços que deram origem a dedução no âmbito de operações tributadas, não basta, para demonstrar a existência de «alterações», na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, que um imóvel tenha permanecido vazio, após a rescisão de um contrato de arrendamento de que era objeto, mesmo que esteja provado que o sujeito passivo continua a ter a intenção de o explorar para fins de uma atividade tributada e empreende as diligências necessárias para esse efeito, porque tal equivaleria a restringir o direito a dedução através das disposições aplicáveis em matéria de regularizações (Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 43 e jurisprudência referida).

45 Assim, se o sujeito passivo já não tencionar utilizar os bens e os serviços em questão para realizar operações tributadas a jusante ou os utilizar para efetuar operações isentas, a relação estreita e direta, na aceção da jurisprudência recordada no n.º 42 do presente despacho, que deve existir entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a realização de operações tributáveis previstas é quebrada (v., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 44).

46 Por conseguinte, se, como decorre da decisão de reenvio, a situação no processo principal corresponder à descrita no número anterior, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, deve dar lugar à aplicação do mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA.

47 No que respeita mais precisamente ao artigo 187.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça declarou que esta disposição não regula as modalidades de regularização que devem ser aplicadas se, no próprio momento em que ocorre a primeira utilização do bem de investimento, se verificar que o direito a dedução é superior ou inferior à dedução inicialmente efetuada (Acórdão de 17 de setembro de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, n.º 43). Por conseguinte, a determinação das modalidades relativas à regularização da dedução inicial na data da primeira utilização do bem de investimento em causa, quando se afigure que, nessa data, a referida dedução era superior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito atendendo à utilização efetiva desse bem, não se enquadra no artigo 187.º da Diretiva IVA, antes se enquadrando nas normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º desta diretiva que os Estados-Membros têm de definir de acordo com o disposto no artigo 186.º da mesma (Acórdão de 17 de setembro de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, n.º 48).

48 Ora, no caso em apreço, uma vez que não houve «primeira utilização» ou «utilização efetiva» do bem e dos serviços adquiridos, há que concluir que as modalidades relativas à regularização da dedução inicial do IVA prevista no direito sueco não são abrangidas pelo artigo 187.º da Diretiva IVA e não podem, portanto, contrariamente ao que o órgão jurisdicional de reenvio previu, colidir com esta disposição.

49 A mesma conclusão se impõe no que respeita ao artigo 192.º da Diretiva IVA, uma vez que resulta claramente da redação desta disposição que deixa aos Estados-Membros a escolha de tomarem ou não as «disposições necessárias a fim de evitar que o sujeito passivo em questão beneficie de vantagens injustificadas ou sofra prejuízos injustificados».

50 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder à questão prejudicial que os artigos 137.º, 168.º, 184.º a 187.º, 189.º e 192.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que prevê a obrigação de o proprietário de um bem imóvel, ao qual foi concedido o benefício do regime de tributação opcional quando da construção

de um edifício que devia dar de arrendamento, e que deduziu o IVA a montante que incidiu sobre aquisições destinadas a esse projeto imobiliário, reembolsar imediatamente a totalidade desse imposto, eventualmente acrescido de juros, pelo facto de o projeto considerado que deu origem ao direito a dedução não ter dado lugar a qualquer atividade tributada, mas não se opõem a uma regulamentação nacional que prevê, em tal situação, a obrigação de regularização do IVA pago a montante.

Quanto às despesas

51 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.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

Os artigos 137.º, 168.º, 184.º a 187.º, 189.º e 192.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 legislação nacional que prevê a obrigação de o proprietário de um bem imóvel, ao qual foi concedido o benefício do regime de tributação opcional quando da construção de um edifício que devia dar de arrendamento, e que deduziu o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) a montante que incidiu sobre aquisições destinadas a esse projeto imobiliário, reembolsar imediatamente a totalidade desse imposto, eventualmente acrescido de juros, pelo facto de o projeto considerado que deu origem ao direito a dedução não ter dado lugar a qualquer atividade tributada, mas não se opõem a uma regulamentação nacional que prevê, em tal situação, a obrigação de regularização do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante.

Assinaturas