Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

11 de abril de 2018*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Limitação do direito à dedução do imposto pago a montante — Regularização da dedução do imposto pago a montante — Entrega de um terreno — Qualificação errada de "atividade tributável" — Indicação do imposto na fatura inicial — Alteração desta indicação pelo fornecedor»

No processo C-532/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia), por Decisão de 3 de outubro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de outubro de 2016, no processo

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

contra

SEB bankas AB,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev, S. Rodin e E. Regan, juízes,

advogado-geral: M. Bobek,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 4 de outubro de 2017,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da SEB bankas AB, por M. Bielskienė, na qualidade de consultora, assistida por A. Medelienė, advokatė,

– em representação do Governo lituano, por D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė e J. Prasauskienė, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 20 de dezembro de 2017,

* Língua do processo: lituano.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 184.º a 186.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; retificação no JO 2015, L 323, p. 31; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspeção de Finanças do Estado, junto do Ministério das Finanças da República da Lituânia) (a seguir «Administração Fiscal») e a SEB bankas AB, a propósito de uma liquidação adicional de imposto de que esta sociedade foi objeto para efeitos de regularização da dedução, efetuada pela referida sociedade, do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que tinha pago a título de uma aquisição de terrenos.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA dispõe:

«1. Os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º e, designadamente, uma das seguintes operações:

[…]

b) Entrega de um terreno para construção.»

4 O artigo 135.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

k) 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».

5 Nos termos do artigo 179.º da Diretiva IVA:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º

Todavia, os Estados-Membros podem obrigar os sujeitos passivos que efetuem operações ocasionais referidas no artigo 12.º a exercerem o direito à dedução apenas no momento da entrega.»

6 O capítulo 5 da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Regularização das deduções», inclui, nomeadamente, os artigos 184.º a 189.º

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 da Diretiva IVA 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 Diretiva IVA enuncia:

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

10 O artigo 187.º da Diretiva IVA 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 da Diretiva IVA 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 evitar que as regularizações impliquem qualquer vantagem injustificada;

d) Autorizar simplificações de ordem administrativa.»

13 Nos termos do artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

«1. Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

Direito lituano

14 O artigo 65.º da Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (Lei da República da Lituânia relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), na versão alterada pela Lei n.º IX-1960, de 15 de janeiro de 2004, sob a epígrafe «Regras gerais de regularização das deduções de IVA», dispõe:

«Se, depois de apresentada a declaração de IVA relativa a um período fiscal, o sujeito passivo de IVA tiver cancelado a compra de uma determinada quantidade dos bens adquiridos, forem obtidas reduções de preço adicionais por parte do fornecedor dos bens ou serviços ou o valor do IVA devido ao fornecedor dos bens ou serviços tiver diminuído por qualquer outro motivo, bem como quando o sujeito passivo tiver obtido o reembolso do imposto de importação, e os valores acima referidos do IVA pago a montante e/ou de importação tiverem sido deduzidos, as deduções do IVA serão regularizadas na declaração de IVA relativa ao período fiscal em que as circunstâncias acima referidas se tenham tornado conhecidas, acrescentando-se o montante de IVA a pagar ao orçamento/deduzindo-se o montante de IVA a receber do orçamento, em conformidade.»

15 O artigo 83.º, n.º 1, desta lei prevê:

«Se, depois da formalização do fornecimento de bens ou da prestação de serviço, o valor tributável ou a quantidade dos bens fornecidos ou dos serviços prestados for alterado, for concedido um desconto, os bens (ou uma parte dos bens) forem devolvidos ao vendedor, a encomenda dos bens (ou de uma parte dos bens) ou dos serviços for cancelada ou a contrapartida devida pelo adquirente (o cliente) for alterada por qualquer outro motivo, a pessoa que tinha emitido o documento contabilístico inicial que formaliza o fornecimento de bens ou a prestação de serviços deve emitir um documento retificativo (de crédito) a formalizar esta alteração de circunstâncias. Por acordo mútuo entre as partes, a restituição

dos bens ou a anulação dos serviços pode ser formalizada, não por um documento de crédito emitido pelo fornecedor dos bens ou dos serviços, mas por um documento (nota) de débito emitido pelo adquirente (o cliente), quando este esteja sujeito a IVA.»

16 O artigo 68.º, n.º 1, da Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Lei da República da Lituânia relativa à Administração Fiscal), na versão resultante da Lei n.º IX-2112, de 13 de abril de 2004, prevê:

«Salvo disposição em contrário do presente artigo ou da lei relativa ao imposto em causa, o sujeito passivo ou a Administração Fiscal pode calcular ou recalcular o imposto relativamente a um período que não ultrapasse o ano civil em curso nem os cinco anos civis antecedentes contados de 1 de janeiro do ano em que o imposto foi inicialmente calculado ou recalculado.»

17 O artigo 80.º, n.º 1, desta lei tem a seguinte redação:

«O sujeito passivo poderá retificar a declaração de imposto se o período do cálculo (recálculo) dos impostos estabelecido no artigo 68.º da presente lei não tiver decorrido.»

Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

18 A SEB Lizingas UAB, da qual é sucessora legal a SEB bankas, que a incorporou em novembro de 2013, comprou seis lotes de terreno à VKK Investicija em março de 2007, pelo preço de 4 800 000 litas lituanos (LTL), ou seja, cerca de 1 387 200 euros, incluindo impostos. Nesta transação, as partes tinham considerado que se tratava de uma entrega de um terreno para construção, operação sujeita a IVA. Por conseguinte, a SEB Lizingas liquidou o IVA desta operação e deduziu-o do IVA que lhe era exigível a título do mês de março de 2007.

19 Simultaneamente, a SEB Lizingas entregou os lotes de terreno à VKK Investicija no âmbito de um contrato de locação financeira. No entanto, uma vez que esta última sociedade não cumpriu as suas obrigações decorrentes do contrato de locação financeira, a SEB Lizingas rescindiu unilateralmente este contrato em março de 2009.

20 Em 14 de abril de 2010, a VKK Investicija emitiu uma nota de crédito em nome da recorrente indicando que, uma vez que não era devido IVA, o preço incluindo impostos que constava da primeira fatura era o preço líquido de impostos e emitiu uma nova fatura em que figurava o preço a pagar no montante de 4 800 000 LTL, sem referir o IVA. A VKK Investicija considerava que a operação de venda em causa não constituía finalmente uma entrega de um terreno para construção e não estava, por conseguinte, sujeita a IVA. Apresentou também uma declaração de IVA retificada relativamente a março de 2007.

21 A SEB Lizingas, que tinha recusado tomar em consideração a nota de crédito e a nova fatura, bem como regularizar a dedução efetuada em março de 2007 em conformidade com estes documentos foi sujeita a uma inspeção tributária no ano de 2012. Considerando que a entrega dos terrenos em causa era efetivamente uma operação isenta, a Administração Fiscal ordenou, por decisão de 16 de maio de 2014, a restituição do montante de IVA indevidamente deduzido acrescido de juros de mora e aplicou à SEB bankas uma coima fiscal.

22 A SEB bankas impugnou essa decisão no Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão de Litígios Fiscais junto do Governo da República da Lituânia), que declarou a anulação parcial dessa decisão no que se referia ao IVA devido e aos encargos complementares. A Administração Fiscal interpôs recurso no Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vílnius, Lituânia) com vista à anulação desta parte da referida decisão. Esse tribunal negou provimento a esse recurso. A Administração Fiscal interpôs recurso da sentença

proferida pelo Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vílnius) no Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia).

23 O órgão jurisdicional de reenvio considerou que este processo se enquadrava no âmbito da interpretação e da aplicação do direito da União.

24 Nestas circunstâncias, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 184.º a 186.º da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, o mecanismo de regularização das deduções consagrado na Diretiva [IVA] não é aplicável se não tiver sido realizada uma dedução inicial do [IVA] por a transação em causa ser uma transação isenta relacionada com a entrega de um terreno?

2) Pode a resposta à primeira questão ser influenciada pelo facto de (1) o IVA sobre a aquisição dos lotes de terreno ter sido inicialmente deduzido devido à prática da Administração Fiscal segundo a qual o fornecimento em causa foi incorretamente considerado uma entrega de terreno para construção sujeita a IVA, conforme previsto no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva [IVA] e/ou (2) após a dedução inicial realizada pelo adquirente, o transmissor do terreno ter emitido uma nota de crédito de IVA a favor do adquirente através da qual regularizava os valores de IVA indicados (especificados) na fatura inicial?

3) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, em circunstâncias como as do processo principal, devem os artigos 184.º e/ou 185.º da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que, numa situação em que não podia ter sido realizada uma dedução inicial por a transação em causa estar isenta de IVA, se deve considerar que a obrigação do sujeito passivo de regularizar tal dedução se constituiu imediatamente ou apenas quando se tornou conhecido que a dedução inicial não podia ter sido realizada?

4) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, em circunstâncias como as do processo principal, deve a Diretiva [IVA], em particular os seus artigos 179.º, 184.º a 186.º e 250.º, ser interpretada no sentido de que os valores dedutíveis do IVA pagos a montante devem ser deduzidos no período fiscal em que a obrigação do sujeito passivo e/ou o direito à regularização da dedução inicialmente efetuada se constituíram?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

25 A título preliminar, importa recordar que o artigo 184.º da Diretiva IVA enuncia a obrigação de regularizar a dedução inicialmente efetuada quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito. O artigo 185.º, n.º 1, desta diretiva indica que esta obrigação é aplicável, nomeadamente, quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções. O n.º 2 deste artigo enumera as situações em que, por derrogação, não é efetuada regularização. Por força do artigo 186.º da referida diretiva, os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA.

26 Assim, as disposições dos referidos artigos 184.º e 185.º, a que se refere a primeira questão prejudicial, enunciam, ilustram e delimitam uma obrigação de regularização das deduções indevidas de IVA. Contudo, não preveem de que forma deve ser feita esta regularização.

27 Em contrapartida, o artigo 186.º da Diretiva IVA encarrega expressamente os Estados-Membros de definir as condições desta regularização. É só no que diz respeito aos bens de investimento e, por conseguinte, numa situação particular, que os artigos 187.º a 189.º da Diretiva IVA preveem determinadas normas da regularização da dedução do IVA.

28 Consequentemente, há que distinguir o alcance da obrigação de regularização enunciada no artigo 184.º da Diretiva IVA e o âmbito de aplicação do mecanismo de regularização descrito nos artigos 187.º a 189.º desta diretiva.

Quanto à primeira e segunda questões

29 Na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio se refere simultaneamente, na sua primeira questão, aos artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA e ao mecanismo de regularização das deduções indevidas de IVA previsto por esta diretiva, há que reformular esta questão à luz das observações precedentes.

30 Com a sua primeira e segunda questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, por um lado, se o artigo 184.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a obrigação de regularização das deduções indevidas de IVA enunciada neste artigo também se aplica nos casos em que a dedução inicialmente efetuada não o podia ser legalmente uma vez que a operação que a originou estava isenta de IVA, e, por outro, se os artigos 187.º a 189.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o mecanismo de regularização das deduções indevidas de IVA previsto nestes artigos é aplicável nesses casos, em especial numa situação como a que está em causa no processo principal, em que a dedução do IVA inicialmente efetuada era injustificada porque se tratava de uma operação de entrega de terrenos isenta de IVA.

31 Além disso, este órgão jurisdicional interroga-se sobre o eventual impacto, para efeitos da resposta à primeira questão, da circunstância de, no litígio em causa no processo principal, o IVA relativo ao preço de aquisição dos terrenos ter sido pago e deduzido incorretamente devido a uma prática errada da Administração Fiscal e do facto de o fornecedor destes terrenos ter enviado ao seu adquirente uma nota de crédito a corrigir o montante de IVA referido na fatura inicialmente emitida.

32 Em primeiro lugar, importa observar que o artigo 184.º da Diretiva IVA define a obrigação de regularização da forma mais ampla, 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».

33 Esta formulação não exclui, *a priori*, nenhuma situação possível de dedução indevida. O alcance geral da obrigação de regularização é confirmado pela enumeração expressa das exceções permitidas pela Diretiva IVA no seu artigo 185.º, n.º 2.

34 Em especial, a hipótese de ter sido realizada uma dedução apesar de não existir nenhum direito à dedução é abrangida pela primeira situação prevista no artigo 184.º da Diretiva IVA, a saber, aquela em que a dedução inicialmente efetuada é superior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

35 Além disso, o facto de a Diretiva IVA, que retomou, em substância, as disposições da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do

imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), enunciar uma obrigação geral de regularização das deduções de IVA é conforme à lógica do sistema comum do IVA.

36 Por um lado, esta obrigação é, com efeito, indissociável daquela, que incumbe a cada Estado-Membro, de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território. A este respeito, os Estados-Membros são obrigados a verificar as declarações dos contribuintes, a contabilidade destes últimos e outros documentos pertinentes, bem como a calcular e a cobrar o imposto devido (Acórdão de 17 de julho de 2008, Comissão/Itália, C-132/06, EU:C:2008:412, n.º 37). Ora, estas verificações não teriam fundamento se não estivesse prevista a regularização das deduções injustificadas.

37 Por outro lado, a obrigação geral de regularização das deduções injustificadas de IVA decorre também da neutralidade fiscal do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União na matéria (Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 92 e jurisprudência referida).

38 Com efeito, neste sistema, apenas podem ser deduzidos os impostos que incidem a montante sobre os bens ou os serviços utilizados pelos sujeitos passivos para as suas operações tributadas. 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 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 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24). Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal do IVA impõe também que as deduções indevidas sejam retificadas em qualquer caso.

39 Resulta das considerações precedentes que o artigo 184.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a obrigação de regularização das deduções injustificadas do IVA também se aplica no caso de a dedução inicialmente efetuada não o poder ser legalmente, como é o caso quando se verifique que a operação que deu origem a esta dedução faz parte das que são isentas de IVA.

40 Em segundo lugar, os artigos 187.º a 189.º da Diretiva IVA não são, em contrapartida, aplicáveis nesse caso.

41 Com efeito, resulta do artigo 187.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, que a regularização prevista nesta disposição, no que se refere aos bens de investimento, é realizada em função das alterações do direito a dedução posteriores à aquisição, produção ou primeira utilização desses bens. Assim, as normas de regularização descritas no artigo 187.º da Diretiva IVA referem-se a uma situação concreta, prevista no artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, de uma alteração posterior à declaração de IVA dos elementos tomados em consideração na determinação do montante das deduções. Estas normas de regularização não podem, portanto, ser aplicadas para regularizar a dedução efetuada na falta de qualquer direito à dedução *ab initio*. Algumas destas normas, como a regularização fracionada em cinco anos prevista no artigo 187.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, são aliás manifestamente desadequadas a essa situação. No que diz respeito ao artigo 188.º da Diretiva IVA, este visa a situação, ainda mais especial e igualmente diferente, da entrega de um bem de investimento durante o período de regularização.

42 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou, no que se refere às disposições da Sexta Diretiva, que são substancialmente idênticas às da Diretiva IVA (Acórdão de 30 de setembro de 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 31), que o mecanismo de regularização previsto pela Sexta Diretiva só é aplicável se existir um direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 37).

43 Resulta das considerações precedentes que o mecanismo de regularização das deduções indevidas de IVA previsto nos artigos 187.º e 188.º da Diretiva IVA não é aplicável quando a dedução foi inicialmente efetuada na falta de qualquer direito à dedução. Este mecanismo não é, portanto, aplicável a uma operação de entrega de terrenos, como a que está em causa no processo principal, que, segundo indicações do órgão jurisdicional de reenvio, estava isenta de IVA e não podia, por conseguinte, ter originado a cobrança nem a dedução deste imposto.

44 Nestas condições, as circunstâncias de, no litígio em causa no processo principal, por um lado, o IVA relativo ao preço de aquisição dos terrenos ter sido pago e deduzido incorretamente devido a uma prática errada da Administração Fiscal e, por outro, o fornecedor destes terrenos ter enviado ao seu adquirente uma nota de crédito a corrigir o montante do IVA referido na fatura inicialmente emitida não afetam a inaplicabilidade do referido mecanismo.

45 À luz das considerações precedentes, há que responder à primeira e segunda questões, que o artigo 184.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a obrigação de regularização das deduções indevidas de IVA enunciada neste artigo também se aplica nos casos em que a dedução inicialmente efetuada não o podia ser legalmente uma vez que a operação que a originou estava isenta de IVA. Em contrapartida, os artigos 187.º a 189.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o mecanismo de regularização das deduções indevidas de IVA previsto nestes artigos não é aplicável nesses casos, em especial numa situação como a que está em causa no processo principal, em que a dedução do IVA inicialmente efetuada era injustificada porque se tratava de uma operação de entrega de terrenos isenta de IVA.

Quanto à terceira e quarta questões

46 Com a sua terceira e quarta questões, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições da Diretiva IVA relativas à regularização das deduções devem ser interpretadas no sentido de que, num caso em que a dedução de IVA inicialmente efetuada não o podia ser legalmente, permitem determinar a data em que nasce a obrigação de regularizar a dedução indevida do IVA e o período relativamente ao qual esta regularização deve ocorrer.

47 Estas questões referem-se às condições de regularização do IVA. Ora, como foi dito no n.º 43 do presente acórdão, o mecanismo de regularização do IVA previsto nos artigos 187.º a 189.º da Diretiva IVA não se aplica a uma situação como a que está em causa no processo principal. Por conseguinte, cabe aos Estados-Membros, nesse caso, determinar as normas desta regularização, em aplicação do artigo 186.º da Diretiva IVA.

48 No entanto, os Estados-Membros devem, quando adotem uma regulamentação nacional que determina essas normas, respeitar o direito da União. Nestas condições, o Tribunal de Justiça, chamado a pronunciar-se sobre uma questão prejudicial, deve fornecer todos os elementos de interpretação necessários para a apreciação, pelo órgão jurisdicional nacional, da conformidade dessa regulamentação com o direito da União, cujo respeito o Tribunal de Justiça assegura, em especial, com os seus princípios fundamentais (v., neste sentido, Acórdão de 29 de maio de 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, n.º 15, e Despacho de 26 de março de 2009, Pignataro, C-535/08, não publicado, EU:C:2009:204, n.º 22).

49 A este respeito, a SEB bankas alegou, nas suas observações escritas, que é contrário aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima efetuar uma regularização da dedução de IVA relativamente a uma operação que ocorreu em 2007, quando, até 2013, a própria Administração Fiscal defendeu o ponto de vista de que esta operação era tributável.

50 Contudo, por um lado, há que recordar que a confiança legítima não se pode basear numa prática ilegal da Administração (v., neste sentido, Acórdão de 6 de fevereiro de 1986, Vlachou/Tribunal de Contas, 162/84, EU:C:1986:56, n.º 6). Ora, segundo a decisão de reenvio, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia) censurou, enquanto baseada numa interpretação incorreta do direito nacional, a prática administrativa por força da qual a operação em causa tinha sido inicialmente qualificada de «operação tributável para efeitos do IVA», pelo que a dedução do IVA inicialmente efetuada era ilegal.

51 Por outro lado, há que indicar que o princípio da segurança jurídica não se opõe a uma prática administrativa das autoridades fiscais nacionais que consiste em revogar, dentro do prazo de prescrição, uma decisão pela qual reconheceram ao sujeito passivo um direito à dedução do IVA, exigindo-lhe este imposto (v., neste sentido, Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 48 e jurisprudência referida).

52 No entanto, este princípio exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração Fiscal, não seja indefinidamente suscetível de ser posta em causa (v., neste sentido, acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 46 e jurisprudência referida). Por esta razão, o facto de o início do prazo de prescrição depender das circunstâncias fortuitas em que surge a ilegalidade da dedução e de ser nomeadamente fixado, como pretende o Governo lituano, na data de receção pelo adquirente da nota de crédito pela qual o vendedor retificou unilateralmente o montante líquido de impostos do terreno incluindo nesse montante o IVA vários anos depois da venda, é suscetível de violar o princípio da segurança jurídica, o que cabe ao juiz nacional apreciar.

53 Há que responder à terceira e quarta questões que o artigo 186.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, num caso em que a dedução de IVA inicialmente efetuada não o podia ser legalmente, cabe aos Estados-Membros determinar a data em que nasce a obrigação de regularizar a dedução indevida de IVA e o período relativamente ao qual esta regularização deve ocorrer, no respeito dos princípios do direito da União, em especial dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima. Cabe ao juiz nacional verificar se, num caso como o que está em causa no processo principal, estes princípios são respeitados.

Quanto às despesas

54 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de um 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 (Primeira Secção) declara:

1) **O artigo 184.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a obrigação de regularização das deduções indevidas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) enunciada neste artigo também se aplica nos casos em que a dedução inicialmente efetuada não o podia ser legalmente uma vez que a operação que a originou estava isenta de IVA. Em contrapartida, os artigos 187.º a 189.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que o mecanismo de regularização das deduções indevidas de IVA previsto nestes artigos não é aplicável nesses casos, em especial numa situação como a que está em causa no processo principal, em que a dedução do IVA inicialmente efetuada era injustificada porque se tratava de uma operação de entrega de terrenos isenta de IVA.**

2) **O artigo 186.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, num caso em que a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) inicialmente efetuada não o podia ser legalmente, cabe aos Estados-Membros determinar a data em que nasce a obrigação de regularizar a dedução indevida de IVA e o período relativamente ao qual esta regularização deve ocorrer, no respeito dos princípios do direito da União, em especial dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima. Cabe ao juiz nacional verificar se, num caso como o que está em causa no processo principal, estes princípios são respeitados.**

Assinaturas