Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

26 de novembro de 2020 *

«Reenvio prejudicial — Legislação nacional que prevê que as deduções do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) sejam regularizadas por um sujeito passivo diferente daquele que efetuou inicialmente a dedução — Venda por uma sociedade a particulares de um imóvel dado de arrendamento pela referida sociedade, bem como pela anterior sociedade proprietária — Fim da sujeição ao IVA no momento da venda do imóvel a particulares»

No processo C-787/18,

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 3 de dezembro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de dezembro de 2018, no processo

Skatteverk

contra

Sögård Fastigheter AB,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Kumin (relator), presidente de secção, T. von Danwitz e P. G. Xuereb, juízes,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Skatteverket, por T. Johansson, na qualidade de agente,

– em representação da Sögård Fastigheter AB, por C. Rosén, diretor-geral,

– em representação do Governo finlandês, por S. Hartikainen, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão Europeia, por K. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen e G. Tolstoy, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

* Língua do processo: sueco.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 19.º, 188.º e 189.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; bem como retificativos JO 2007, L 335, p. 60, e JO 2015, L 323, p. 31; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Skatteverket (Administração Fiscal, Suécia) à Sögård Fastigheter AB a respeito da regularização da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) anteriormente efetuada por outro sujeito passivo.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA:

«Os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional […]

a) [a e]ntrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação».

4 O artigo 19.º, primeiro parágrafo, desta diretiva dispõe que «os Estados-Membros podem considerar que a transmissão, a título oneroso ou gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário sucede ao transmitente».

5 O artigo 135.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

j) 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;

[…]

l) A locação de bens imóveis.»

6 Nos termos do artigo 137.º da Diretiva IVA:

«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;

[…]

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.»

7 O artigo 168.º, alínea a), 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.»

8 O artigo 184.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

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

9 Nos termos do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

«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.»

10 O artigo 186.º desta diretiva prevê que «os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º desta diretiva.»

11 O artigo 187.º da referida 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.»

12 O artigo 188.º da Diretiva IVA prevê:

«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.»

13 Nos termos do artigo 189.º desta Diretiva IVA:

«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.»

14 O artigo 193.º da referida diretiva dispõe:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º»

Direito sueco

Disposições relativas à sujeição obrigatória e opcional

15 Em conformidade com o § 2 do capítulo 3 da mervärdesskattelagen (1994:200) (Lei 1994:200 Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), na sua versão aplicável aos factos em causa no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), as operações de cessão e de arrendamento de bens imóveis estão, com algumas limitações, isentas de IVA.

16 O proprietário de um bem imóvel que, para efeitos de uma utilização permanente no âmbito de uma atividade sujeita a tributação, dê de arrendamento a totalidade ou uma parte de um edifício que constitui um bem imóvel pode, contudo, optar por sujeitar esse arrendamento a IVA, nos termos do § 3 do capítulo 3 e do § 1 do capítulo 9 da referida lei.

17 Em caso de cessão do referido bem imóvel, o § 5 do capítulo 9 da Lei do IVA prevê que a sujeição opcional perdura na pessoa do cessionário a partir do dia em que toma posse do bem e em que este último se sub-roga ao anterior proprietário em todos os direitos e obrigações jurídicas.

18 Em conformidade com o disposto no § 6 do capítulo 9 da Lei do IVA, a Administração Fiscal deve pôr termo à sujeição opcional das operações de arrendamento quando da tomada de posse do bem se o anterior proprietário e o novo proprietário apresentarem previamente um pedido conjunto nesse sentido. Além disso, é posto termo à sujeição opcional quando o proprietário do bem imóvel alterar a respetiva utilização para outro fim que não seja uma atividade de arrendamento sujeita a tributação, quando o referido bem já não possa ser dado de arrendamento por motivo de incêndio ou por outro motivo que seja independente da sua vontade, ou ainda em caso de demolição.

Disposições relativas à dedução do IVA e às regularizações

19 Nos termos do § 6 do capítulo 8 a da Lei do IVA, o período de regularização para os bens imóveis de investimento é de dez anos.

20 Os §§ 7 e 8 do capítulo 8 a da Lei do IVA dispõem que, em caso de cessão de um bem de investimento, as deduções do imposto pago a montante só podem ser efetuadas uma vez e no âmbito de uma única regularização. Para determinar o montante da regularização, o montante das deduções que devem ser regularizadas é repartido por todo o período de regularização, incidindo esta regularização sobre a parte que corresponde à duração restante de período.

21 Quando a cessão de um bem de investimento ocorra no âmbito da transmissão de uma atividade, o cessionário sujeito passivo de bens de investimento sub-roga-se nos direitos e nas obrigações do cedente em matéria de regularização, conforme previsto no § 11 do capítulo 8 a da Lei do IVA.

22 Em conformidade com o § 12 do capítulo 8 a da Lei do IVA, o cessionário também se sub-roga nos direitos e nas obrigações do cedente em matéria de regularização em caso de cessão de bens imóveis arrendados ao abrigo do regime da sujeição opcional, mas apenas se o cedente e o cessionário não tiverem acordado que cabe ao cedente proceder à regularização e se esta não se justificar por alterações ocorridas durante o período em que o referido bem esteve na sua posse.

23 Em caso de cessão de um bem de investimento em relação ao qual o cessionário se sub-roga nos direitos e nas obrigações do cedente, este último redige um documento especial, ao abrigo dos §§ 15 e 17 do capítulo 8 a da referida lei. Este documento deve indicar, nomeadamente, o imposto pago a montante referente à aquisição do bem de investimento por parte do cedente ou à realização de obras de uma construção nova, de obras de ampliação ou de transformação, a parte deste imposto que foi deduzida após eventuais regularizações, as datas de aquisição e de dedução, bem como qualquer outro elemento suscetível de ser útil para apreciar as obrigações fiscais e o direito a dedução do cessionário.

Disposições relativas às transmissões de atividade

24 O § 25 do capítulo 3 da Lei do IVA previa que a cessão dos bens de uma atividade está isenta quando ocorra no âmbito de uma transmissão de atividade, na condição de o cessionário poder deduzir ou ser reembolsado do montante do imposto. O Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) já se pronunciou sobre a conformidade desta disposição com o artigo 19.º da Diretiva IVA e declarou que uma transmissão de atividade não constitui uma entrega de bens para efeitos de IVA.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

25 Em 2012, a Sögård Fastigheter adquiriu um bem imóvel que deu de arrendamento ao abrigo do regime da sujeição opcional.

26 O anterior proprietário deste bem também tinha optado pela sujeição ao IVA e tinha procedido a deduções do imposto pago a montante que incidira sobre as operações de renovação do edifício, operações essas que ficaram registadas num documento.

27 Quando da venda, as partes não acordaram que o anterior proprietário procederia à regularização das deduções de IVA efetuadas e não requereram à Administração Fiscal a transferência da sujeição opcional. A Sögård Fastigheter deu o bem imóvel de arrendamento, tendo assim continuado a utilizá-lo para realizar operações sujeitas a tributação.

28 Em 2013, a Sögård Fastigheter cedeu este bem imóvel a dois particulares que não pretendiam utilizá-lo para operações sujeitas a tributação. Por conseguinte, cessou a sujeição opcional ao IVA. A Administração Fiscal requereu então à Sögård Fastigheter que regularizasse as deduções do imposto pago a montante efetuadas pelo anterior proprietário e que restituísse o montante do IVA relativo ao restante período de regularização.

29 Por considerar que do Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), resultava que não estava obrigada a pagar o IVA deduzido pelo anterior proprietário, a Sögård Fastigheter interpôs no Förvaltningsrätten (Tribunal Administrativo, Suécia) um recurso de anulação da decisão da Administração Fiscal.

30 O Förvaltningsrätten (Tribunal Administrativo) negou provimento a este recurso por considerar que a situação em causa no processo principal era diferente da situação que deu origem ao Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), no qual o Tribunal de Justiça declarou que as disposições relativas à regularização do IVA devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a que a cobrança dos montantes devidos por força da regularização de uma dedução do IVA seja feita junto de um sujeito passivo diferente daquele que efetuou essa dedução.

31 Tendo o recurso interposto pela Sögård Fastigheter no Kammarrätten (Tribunal Administrativo de Recurso, Suécia) sido julgado procedente, a Administração Fiscal interpôs recurso do acórdão deste último órgão jurisdicional no Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) e pediu-lhe que declarasse que a Sögård Fastigheter tem de reembolsar, através de regularização, o IVA deduzido pelo anterior proprietário.

32 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a solução do Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), é transponível para uma situação na qual um cessionário, imediatamente depois de ter adquirido um bem imóvel, só o utiliza para operações que dão direito a dedução, revendendo-o em seguida a um terceiro que não o utilizará para este tipo de operações.

33 O órgão jurisdicional de reenvio indica igualmente que, na hipótese de o Tribunal de Justiça vir a declarar que os artigos 188.º e 189.º da Diretiva IVA se opõem à transferência para o cessionário da obrigação de regularização da dedução do IVA que impendia sobre o cedente, terá de se pronunciar sobre a argumentação da Administração Fiscal e determinar se a aquisição do bem imóvel pela Sögård Fastigheter constitui uma transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela, na aceção do artigo 19.º da Diretiva IVA.

34 O órgão jurisdicional de reenvio especifica que a questão de saber se as disposições sobre a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela são efetivamente aplicáveis num litígio como o que está em causa no processo principal depende das circunstâncias deste e não é objeto do presente pedido de decisão prejudicial. Indica que se pronunciará sobre este ponto quando se pronunciar

definitivamente sobre o presente litígio. No entanto, segundo este órgão jurisdicional, se esta transferência vier a ser qualificada de transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela, colocar-se-á então a questão de saber se o facto de exigir à Sögård Fastigheter que proceda à regularização das deduções de IVA efetuadas pelo anterior proprietário é compatível com o artigo 19.º da Diretiva IVA.

35 Nestas condições, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Se o vendedor de um imóvel, com base nas normas introduzidas pelo Estado-Membro em conformidade com o artigo 188.º, n.º 2, da Diretiva IVA, não tiver regularizado uma dedução do imposto pago a montante porque o adquirente pretende utilizar o imóvel exclusivamente para operações que dão direito a dedução, isso obsta a que, numa situação em que o período de regularização continua a decorrer, o adquirente seja obrigado a regularizar a dedução num momento posterior, quando, por sua vez, transmita o imóvel a alguém que não pretende utilizar o imóvel para tais operações?

2) A resposta à primeira questão será diferente se a primeira transmissão referida nessa questão constituir uma transmissão de bens na aceção do artigo 19.º da Diretiva IVA?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

36 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que, embora preveja, ao abrigo do artigo 188.º, n.º 2, desta diretiva, que o cedente de um bem imóvel não tem de proceder à regularização de uma dedução do IVA efetuada a montante quando o cessionário só pretender utilizar esse bem para realizar operações que conferem direito a dedução, impõe igualmente ao cessionário que proceda à regularização desta dedução para o restante período de regularização quando este ceder, por sua vez, o bem imóvel a um terceiro que não o pretende utilizar para tais operações.

37 A título preliminar, importa recordar que o artigo 184.º da Diretiva IVA prevê a obrigação de regularizar a dedução do IVA inicialmente efetuada quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

38 Esta disposição constitui, assim como os artigos 185.º e 186.º da Diretiva IVA, o regime que se aplica no momento em que surge um eventual direito de a Administração Fiscal exigir a um sujeito passivo a regularização do IVA, incluindo no que se refere à regularização de deduções relativas a bens de investimento (v., nomeadamente, Acórdãos de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 26, e de 17 de setembro de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, n.º 33).

39 Neste contexto, o artigo 186.º da Diretiva IVA encarrega expressamente os Estados-Membros de determinarem as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º desta diretiva, ao passo que os artigos 187.º a 192.º da referida diretiva fixam certas regras de regularização da dedução do IVA no que respeita a bens de investimento (v., nomeadamente, Acórdãos de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 27, e de 17 de setembro de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, n.ºs 28 e 29).

40 O artigo 188.º da Diretiva IVA visa a hipótese concreta da entrega de um bem de investimento durante o período de regularização. Neste caso, a regularização anual prevista no artigo 187.º desta diretiva é substituída por uma única regularização, baseada na utilização presumida do bem de investimento em questão relativamente ao restante período de regularização. Nos termos deste artigo 188.º, a natureza dedutível do IVA pago a montante depende da questão de saber se a entrega efetuada está ou não sujeita a este imposto (v., neste sentido, Acórdão de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 56).

41 Em conformidade com o disposto no referido artigo 188.º, quando um sujeito passivo cede um bem de investimento durante o período de regularização e a cessão em questão esteja isenta, considera-se que o bem de investimento continua afeto a uma atividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de regularização e presume-se que esta atividade está totalmente isenta. Semelhante presunção conduz à obrigação de proceder a uma única regularização relativamente ao restante período de regularização, exceto se um Estado-Membro tiver decidido dar execução à faculdade prevista no artigo 188.º, n.º 2, da Diretiva IVA de não exigir a referida regularização.

42 Com efeito, o artigo 188.º, n.º 2, da referida diretiva enuncia que 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.

43 Daqui resulta que a faculdade de não exigir a regularização está subordinada, por um lado, à qualidade de sujeito passivo do adquirente do bem de investimento em causa e, por outro, à natureza da utilização deste bem, a saber, que este só deve ser utilizado para operações para as quais o IVA é dedutível.

44 É certo que quando o adquirente do bem de investimento deixar de utilizar este bem unicamente para operações para as quais o IVA é dedutível, deixam de estar preenchidos os requisitos que justificam que a regularização não seja exigida.

45 Embora o artigo 188.º da Diretiva IVA disponha que os Estados-Membros podem não exigir a regularização «na medida em que» os requisitos recordados no n.º 43 estejam preenchidos, não prevê disposições aplicáveis a uma situação em que os referidos requisitos deixam de ser observados.

46 A este respeito, nos termos do artigo 189.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem, para efeitos da aplicação do artigo 188.º desta diretiva, tomar todas as disposições úteis para garantir que as regularizações não confiram uma vantagem injustificada bem como para autorizar simplificações administrativas.

47 No entanto, estas disposições nacionais não podem conduzir a que a regularização de uma dedução do IVA relativo a uma entrega de bens ou a uma prestação de serviços onere um sujeito passivo diferente daquele que efetuou a referida dedução.

48 Com efeito, embora a Diretiva IVA não contenha nenhuma indicação expressa sobre o sujeito passivo devedor de créditos fiscais resultantes da regularização de uma dedução de IVA, daqui não se pode deduzir que os Estados-Membros são livres, no âmbito das regras que fixam ao abrigo do artigo 137.º, n.º 2, bem como dos artigos 186.º e 189.º desta diretiva, de decidir em tal situação qual o sujeito passivo que deve pagar o IVA (v., neste sentido, Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, n.ºs 30 e 31).

49 A designação do devedor dos montantes devidos na sequência da regularização de uma dedução do IVA não constitui uma «norma», na aceção destas disposições, mas, conforme resulta do artigo 193.º da referida diretiva, uma regra fundamental do sistema comum do IVA instituído pela mesma diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, n.º 32).

50 Resulta assim da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 184.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, em caso de regularização de uma dedução do IVA efetuada por um sujeito passivo, os montantes devidos a este título devem ser pagos por este sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, n.ºs 36 e 37).

51 Com efeito, importa recordar, por um lado, que 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, uma neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que as referidas atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA (v., nomeadamente, Acórdão de 6 de setembro de 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 25 e jurisprudência referida).

52 Por outro lado, as regras relativas à regularização das deduções constituem um elemento essencial do sistema implementado pela Diretiva IVA, uma vez que visam assegurar a exatidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal. Através destas regras, esta diretiva tem por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito a dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou dos serviços em causa para operações sujeitas a tributação a jusante (v., nomeadamente, Acórdãos de 29 de novembro de 2012, Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 38 e jurisprudência referida, e de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, n.º 34).

53 Nestas condições, a interpretação segundo a qual a regularização de uma dedução do IVA relativo a uma entrega de bens ou a uma prestação de serviços pode incidir sobre um sujeito passivo diferente daquele que efetuou esta dedução é incompatível com os objetivos, recordados nos n.ºs 51 e 52 do presente acórdão, das regras que são prosseguidos nesta matéria pela Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, n.º 37).

54 Com efeito, o facto de exigir que a dedução efetuada pelo cedente de um bem imóvel seja regularizada pelo cessionário deste bem equivale a obrigar este último a pagar um crédito fiscal relativo a uma transação à qual é estranho e que foi efetuada no âmbito da atividade económica de outro sujeito passivo. Em contrapartida, o cedente que tiver efetuado a dedução continua a beneficiar de uma dedução superior àquela a que tem direito devido à utilização efetiva do bem imóvel e o objetivo da neutralidade da carga fiscal não é respeitado em relação a si.

55 No entanto, a Administração Fiscal e o Governo finlandês alegam, por um lado, que a fundamentação do Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), não é transponível para o presente processo por as situações em causa nos dois processos serem diferentes e, por outro, que os motivos relativos à segurança jurídica e à necessidade de garantir que as regularizações não confiram uma vantagem injustificada e não conduzam à criação de uma tributação dissimulada justificam que se proceda à cobrança dos montantes devidos após a regularização de uma dedução do IVA junto de um sujeito passivo diferente daquele que efetuou esta dedução.

56 Em primeiro lugar, para distinguir o presente processo daquele que deu origem ao Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), a Administração Fiscal e o Governo finlandês expõem que, no processo principal, foi pedido ao cessionário que procedesse à regularização da dedução devido à alteração da utilização do bem imóvel em causa, após a cessão deste último a particulares, e que o montante do imposto pedido a este título incide apenas sobre o

restante período de regularização. Acrescentam que a assunção dos direitos e das obrigações em matéria de regularização é opcional e que o cessionário está na posse das informações relativas à dedução cuja regularização é pedida.

57 Há, contudo, que constatar que as referidas circunstâncias não põem em causa a pertinência, para o presente processo, das considerações desenvolvidas pelo Tribunal de Justiça no processo que deu origem ao Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649).

58 Desde logo, no processo que deu origem ao Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), o Tribunal de Justiça examinou a questão de saber se a regularização de uma dedução de IVA pode ser efetuada junto de um sujeito passivo diferente daquele que procedeu a essa dedução, quando este primeiro sujeito passivo seja aquele que não se conformou com as regras que justificavam a dedução efetuada por este último. O Tribunal de Justiça respondeu de forma negativa a esta questão, considerando, em substância, nos n.os 40 e 41 daquele acórdão, que, em tal situação, o facto de exigir a regularização da dedução do IVA a um sujeito passivo diferente daquele que efetuou a referida dedução comprometia a exatidão das deduções e a neutralidade do IVA, que as regras relativas à regularização das deduções visam assegurar.

59 No processo principal, coloca-se a questão de saber se a cobrança de montantes devidos na sequência da regularização de uma dedução do IVA pode ser efetuada junto de um sujeito passivo que não procedeu a esta dedução quando, devido à cessão do bem imóvel efetuada por este sujeito passivo a particulares que já não o vão utilizar para operações tributadas, deixam de se verificar os pressupostos das regras que justificavam que a regularização não fosse exigida. Ora, esta questão é semelhante à que foi submetida no processo que deu origem ao Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), uma vez que, nestes dois processos, dos comportamentos de um sujeito passivo resulta a exigência que a Administração Fiscal faz, a este último, de regularização de uma dedução de IVA efetuada por outro sujeito passivo.

60 Em seguida, não é pertinente a este respeito que a regularização exigida no presente processo diga unicamente respeito ao montante que corresponde ao restante período de regularização, porque a dedução cuja regularização foi exigida é efetuada por outro sujeito passivo.

61 Com efeito, resulta das respostas escritas apresentadas pela Administração Fiscal às questões do Tribunal de Justiça que a assunção pelo cessionário dos direitos e das obrigações do cedente em matéria de regularização, prevista na legislação sueca em causa no processo principal, implica a assunção da parte do imposto pago a montante referente a um bem de investimento em relação ao qual o cedente não procedeu a nenhuma dedução de forma total ou parcial. Daqui resulta, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que quando o cedente tenha procedido, total ou parcialmente, à dedução do IVA, o cessionário não pode beneficiar do direito a deduzir este imposto.

62 Por último, um Estado-Membro não pode impor a um sujeito passivo obrigações que excedem aquilo que é permitido pelo direito da União em matéria de IVA, ainda que o referido sujeito passivo tenha sido antecipadamente informado do alcance dessas obrigações ou que a aplicação de tais obrigações seja facultativa (v., por analogia, Acórdão de 18 de março de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, n.º 53 e jurisprudência referida).

63 Por conseguinte, é em vão que a Administração Fiscal e o Governo finlandês alegam que a solução do Acórdão de 10 de outubro de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), não é transponível para o presente processo.

64 Em segundo lugar, há que salientar que, ao contrário do que a Administração Fiscal e o Governo finlandês alegam, os argumentos relativos à segurança jurídica e à necessidade de garantir que as regularizações não confiram uma vantagem injustificada ou não conduzam à criação de uma

tributação dissimulada não podem justificar a recuperação de montantes devidos na sequência da regularização de uma dedução do IVA junto de um sujeito diferente daquele que efetuou essa operação.

65 Desde logo, não pode prosperar o argumento segundo o qual contraria a segurança jurídica exigir que a regularização da dedução seja efetuada junto do sujeito passivo que procedeu à dedução do IVA, no caso concreto o cedente do bem imóvel, quando a alteração da utilização do referido bem tenha sido efetuada pelo cessionário e o cedente não tenha nenhuma influência sobre a referida utilização.

66 Com efeito, conforme decorre dos n.os 45 e 46 do presente acórdão, cabe aos Estados-Membros tomarem todas as disposições úteis para a aplicação do artigo 188.º da Diretiva IVA nas condições previstas no artigo 189.º desta diretiva, devendo respeitar todas as disposições desta diretiva e os princípios gerais, tais como o princípio da segurança jurídica.

67 Em seguida, a Administração Fiscal e o Governo finlandês consideram que o cessionário do bem imóvel beneficia de uma vantagem injustificada se, na sequência da alteração da utilização do referido bem por este, a regularização da dedução efetuada pelo cedente do bem não lhe for exigida. Com efeito, o cessionário adquire assim um bem imóvel que não fica sujeito a imposto.

68 Ora, primeiro, tal situação resulta das disposições do direito sueco que isentam de tributação de IVA as operações de cessão de bens imóveis e não permitem que os sujeitos passivos optem pela tributação destas, embora o artigo 137.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA confira aos Estados-Membros a faculdade de conceder aos sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da entrega dos edifícios.

69 Segundo, conforme foi salientado no n.º 61 do presente acórdão, quando o cedente tenha procedido, total ou parcialmente, à dedução do IVA, o cessionário não pode, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, beneficiar do direito de deduzir este imposto. Por conseguinte, o cessionário não beneficia de uma «vantagem injustificada» sob a forma de uma dedução à qual não tem direito devido à utilização do bem imóvel.

70 Terceiro, a fixação de um preço de aquisição do bem imóvel inferior ao preço de mercado, preço ao qual o cedente teria assim consentido que o cessionário ficasse eventualmente obrigado a regularizar a dedução que foi anteriormente efetuada, decorre da liberdade contratual das partes e também não pode ser qualificada de «vantagem injustificada», na aceção da Diretiva IVA.

71 Por último, a Administração Fiscal e o Governo finlandês consideram que, não havendo possibilidade de proceder à regularização junto do adquirente, a continuidade do sistema IVA fica comprometida, pois o preço de venda do bem imóvel é calculado de modo que cubra uma eventual regularização da dedução de IVA e comporte, assim, uma tributação latente que o cessionário, por seu lado, não poderá deduzir quando utilizar esse bem para operações que dão direito à dedução do IVA.

72 A este respeito, importa salientar, por um lado, que as mesmas consequências, admitindo que são provadas, também são suscetíveis de se verificar numa situação na qual um Estado-Membro decide não dar execução à faculdade de não exigir a regularização, prevista no artigo 188.º, n.º 2, da Diretiva IVA. Por outro lado, conforme foi recordado no n.º 68 do presente acórdão, o artigo 137.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva confere aos Estados-Membros a faculdade de conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da entrega dos edifícios, o que permite evitar as consequências evocadas no número anterior do presente acórdão.

73 Nestas condições, há que responder à primeira questão que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que, embora preveja, ao abrigo do artigo 188.º, n.º 2, desta diretiva, que o cedente de um bem imóvel não tem de proceder à regularização de uma dedução do IVA efetuada a montante quando o cessionário só pretender utilizar esse bem imóvel para realizar

operações que conferem direito a dedução, impõe igualmente ao cessionário que proceda à regularização desta dedução para o restante período de regularização quando este ceder, por sua vez, o bem imóvel em questão a um terceiro que não o pretende utilizar para tais operações.

Quanto à segunda questão

74 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a resposta à primeira questão será diferente na hipótese de a primeira transferência nela referida constituir uma transferência de bens, na aceção do artigo 19.º da Diretiva IVA.

75 A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais, instituída pelo artigo 267.º TFUE, o juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal. Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (v., nomeadamente, Acórdão de 24 de abril de 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, n.º 40 e jurisprudência referida).

76 Contudo, cabe ao Tribunal de Justiça examinar as condições em que é chamado a pronunciar-se pelo juiz nacional a fim de verificar a sua própria competência. Com efeito, o espírito de colaboração que deve presidir ao funcionamento do reenvio prejudicial implica que, pelo seu lado, o juiz nacional tenha em consideração a função cometida ao Tribunal de Justiça, que é contribuir para a administração da justiça nos Estados-Membros e não formular opiniões consultivas sobre questões gerais ou hipotéticas (Acórdão de 24 de abril de 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, n.º 41 e jurisprudência referida).

77 Com efeito, a justificação de uma questão prejudicial não é a formulação de tais opiniões, mas a necessidade inerente à resolução efetiva de um litígio (v., nomeadamente, Acórdãos de 8 de setembro de 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, n.º 38, e de 16 de junho de 2016, Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, n.º 56).

78 É certo que resulta de jurisprudência constante que, tendo em conta a separação das funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, não se pode exigir que, antes de apresentar o pedido prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio apure todos os factos e faça todas as considerações de direito que lhe incumbem no âmbito da sua função jurisdicional. Com efeito, basta que o objeto do litígio no processo principal e o seu significado principal para a ordem jurídica da União resultem da decisão de reenvio de modo que permita que os Estados-Membros e as outras partes interessadas apresentem as suas observações nos termos do artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e participem eficazmente no processo perante este último (v. Acórdão de 8 de setembro de 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, n.º 39).

79 Contudo, no presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio indica expressamente que a aplicabilidade das disposições sobre as transmissões de atividades no processo principal deve ser determinada em função das circunstâncias do litígio no processo principal e não é objeto do presente pedido de decisão prejudicial, bem como que o órgão jurisdicional de reenvio decidirá esta questão quando se pronunciar definitivamente sobre o litígio no processo principal. Só no caso de se vir a constatar que a aquisição, pela Sögård Fastigheter, do bem imóvel deve ser qualificada de «transmissão de atividade» é que se colocará a questão de saber se é compatível com o artigo 19.º da Diretiva IVA e lhe será exigido que proceda à regularização das deduções efetuadas pelo anterior proprietário.

80 Nestas condições, a questão relativa à interpretação do artigo 19.º da Diretiva IVA é, na presente fase do litígio no processo principal, hipotética e não se comprova a necessidade inerente da resposta a esta questão para a resolução do litígio.

81 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça não pode responder à segunda questão formulando uma opinião consultiva sobre um problema que, nesta fase, é hipotético (v., neste sentido, Acórdãos de 10 de novembro de 2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, n.º 56; de 28 de março de 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, n.º 194; e de 11 de dezembro de 2018, Weiss e o., C-493/17, EU:C:2018:1000, n.º 166). A circunstância de esta questão poder ser pertinente se o órgão jurisdicional nacional vir a declarar que as disposições relativas à transmissão de atividades devem ser aplicadas à situação em causa no processo principal não é relevante a este respeito.

82 Daqui resulta que a segunda questão é inadmissível.

Quanto às despesas

83 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:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que, embora preveja, ao abrigo do artigo 188.º, n.º 2, desta diretiva, que o cedente de um bem imóvel não tem de proceder à regularização de uma dedução do imposto sobre o valor acrescentado efetuada a montante quando o cessionário só pretender utilizar esse bem para realizar operações que conferem direito a dedução, impõe igualmente ao cessionário que proceda à regularização desta dedução para o restante período de regularização quando este ceder, por sua vez, o bem imóvel em questão a um terceiro que não o pretende utilizar para tais operações.

Assinaturas