

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

18 de outubro de 2012 (\*)

«Fiscalidade — IVA — Direito a dedução — Entrada em espécie — Destruição de bens imóveis — Novas construções — Regularização»

No processo C-234/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Administrativen sad Varna (Bulgária), por decisão de 3 de maio de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 16 de maio de 2011, no processo

**TETS Haskovo AD**

contra

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta (relatora), exercendo funções de presidente da Terceira Secção, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz e D. Sváby, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: K. Sztranc-S?awiczek, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 10 de maio de 2012,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da TETS Haskovo AD, por M. Dimitrov, advokat,

¾ em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por S. Avramov,

¾ em representação do Governo búlgaro, por Y. Atanasov e T. Ivanov, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e D. Roussanov, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 14 de junho de 2012,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 185.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 L 347, p. 1, a seguir «diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a TETS Haskovo AD (a seguir «TETS Haskovo») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e Processos de Execução», para a cidade de Varna, da administração central da Agência Nacional das Receitas, a seguir «Direktor»), relativo à regularização de uma dedução de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

### **Direito da União**

3 O artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva dispõe:

«Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

4 O artigo 168.º da diretiva prevê:

«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;

[...]»

5 O artigo 184.º da diretiva prevê que a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.

6 O artigo 185.º da diretiva tem a seguinte redação:

«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 [...]

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»

7 O artigo 186.º da diretiva dispõe que os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º da mesma.

### **Direito búlgaro**

8 A Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, a seguir «ZDDS») está em vigor desde 1 de janeiro

de 2007.

9 O artigo 5.º da ZDDS prevê:

«Constitui um bem na aceção da presente lei qualquer bem móvel ou imóvel, o que inclui a energia elétrica, o gás, a água, o calor ou o frio e outros bens semelhantes, bem como o *software* padrão.»

10 O artigo 6.º, n.º 1, da ZDDS dispõe:

«Por entrega de um bem, na aceção desta lei, entende-se a transmissão do direito de propriedade ou de outro direito real sobre o bem objeto da entrega.»

11 Nos termos do artigo 10.º da ZDDS:

«(1) Não se considera entrega de um bem ou prestação de serviço a entrega ou prestação ao destinatário por uma pessoa que se encontre em transformação, que faça uma cessão ou realize uma contribuição que resulte:

[...]

3. de uma entrada em espécie para uma sociedade comercial.

(2) Nos casos previstos no n.º 1, a pessoa que recebe o bem ou a prestação de serviços sucede em todos os direitos e deveres decorrentes da lei inerentes ao bem ou prestação, incluindo o direito à dedução do imposto pago a montante e o dever de regularização dessa dedução.»

[...]»

12 As regularizações do direito a dedução do imposto pago a montante já exercido, com exceção dos casos de alteração da base da tributação ou do tipo de entrega ou de prestação, são reguladas no artigo 79.º da ZDDS, que prevê:

«[...]

(3) O sujeito passivo registado que exerça o direito de deduzir, no todo ou em parte, o imposto pago a montante pelos bens por si produzidos, comprados, adquiridos ou importados, deve calcular e pagar um montante de imposto igual ao imposto deduzido a montante se os bens tiverem sido destruídos, tiverem sido constatadas faltas ou se os bens tiverem sido qualificados como refugio ou afetos a outro fim e esse novo fim não permitir a dedução de IVA.

(4) A regularização [...] deve ser realizada no período fiscal em que os factos que lhe deram origem ocorreram, devendo ser elaborada uma nota dessa regularização [...]

[...]

(6) [...] o sujeito passivo fica obrigado, relativamente a bens ou serviços que sejam bens de investimento nos termos da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, ao pagamento de um imposto [...]

13 Estão previstas exceções à regularização no artigo 80.º, n.º 2, da ZDDS, nos seguintes termos:

«Não há lugar à regularização prevista no artigo 79.º, n.º 3, em caso de:

1. Destruição, faltas ou refugo causados por caso de força maior ou de destruição de mercadorias sujeitas ao imposto de consumo que, nos termos da [...] [Lei do imposto sobre o consumo e sobre os entrepostos fiscais] estejam sujeitas a controlo administrativo;
2. Destruição, faltas ou refugo causados por avaria ou acidente que se possa provar não terem sido provocados pelo sujeito passivo;

[...]

4. Refugo por motivos tecnológicos, determinados de acordo com as normas técnicas da produção ou atividade respetivas;
5. Refugo causado pelo decurso do prazo de utilização determinado pelos requisitos fixados na lei;
6. Abate contabilístico de bens de investimento nos termos da [...] [Lei do sistema contabilístico], quando o seu valor de balanço for inferior a 10% do seu valor de aquisição;

[...]»

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

14 A TETS Haskovo tem por atividade principal a produção de eletricidade, bem como o transporte e distribuição de calor. Explora uma central termoelétrica localizada em Haskovo (Bulgária).

15 Em 2 de abril de 2008, a Finans inzhenering AD (a seguir «Finans inzhenering») comprou ao município de Haskovo um complexo imobiliário que incluía, designadamente, três edifícios destinados à produção de energia (torre de refrigeração, chaminé e edifício de produção). Esta compra foi sujeita a IVA.

16 Em 4 de julho de 2008, o capital social da TETS Haskovo foi objeto de um aumento por uma entrada em espécie constituída por este complexo imobiliário propriedade da Finans inzhenering, que havia sido comprado ao município de Haskovo.

17 O Serviço das Receitas da Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas de Varna considerou que a operação de entrada realizada pela Finans inzhenering não constituía uma entrega de bens, uma vez que esta sociedade transferiu um conjunto de imóveis correspondente a uma universalidade de bens.

18 Em 29 de julho de 2009, a TETS Haskovo obteve uma licença de construção no âmbito de um projeto de modernização da central termoelétrica de Haskovo, que implicava a demolição de uma parte dos imóveis que foram objeto da entrada para o capital desta empresa realizada pela Finans inzhenering, a saber, uma torre de refrigeração, uma chaminé e um edifício de produção. Os trabalhos de demolição, que tiveram lugar entre 1 de janeiro e 28 de fevereiro de 2010, foram efetuados por uma outra sociedade. Os resíduos ferrosos provenientes desta demolição foram revendidos, tendo essa revenda dado origem a operações sujeitas a IVA.

19 Durante o mês de abril de 2010, a TETS Haskovo foi objeto de uma inspeção fiscal relativa ao período compreendido entre 1 de novembro de 2009 e 28 de fevereiro de 2010. Neste contexto, constatou-se que, antes de integrarem o capital da TETS Haskovo, os imóveis em

causa foram comprados pela Finans inzhenering, que já tinha deduzido o montante do IVA pago por ocasião da realização dessa aquisição.

20 Em face destas constatações e tendo em conta, nomeadamente, o facto de parte dos edifícios em causa no processo principal ter sido objeto de demolição, o Serviço das Receitas da Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas de Varna considerou que estavam reunidas as condições necessárias para proceder a uma regularização do IVA deduzido, a título de imposto pago a montante, pela Finans inzhenering.

21 Por aviso de liquidação retificativo, de 19 de julho de 2010, o referido serviço considerou que a TETS Haskovo, enquanto cessionária dos direitos e obrigações da Finans inzhenering, era devedora da quantia de 1 268 581 BGN, a título de regularização da dedução do IVA efetuada por esta última sociedade, acrescida dos juros sobre essa quantia, no montante de 45 606 BGN.

22 Esse aviso de liquidação retificativo foi objeto de recurso para o Direktor, tendo a TETS Haskovo alegado que não havia lugar a proceder a uma regularização, na medida em que a demolição dos edifícios em causa teve por objeto a sua substituição por edifícios novos que deviam servir para a realização de transações tributáveis. Em 1 de dezembro de 2010, o Direktor indeferiu o recurso.

23 A TETS Haskovo recorreu, então, judicialmente da referida decisão para o Administrativen sad Varna.

24 Esse órgão jurisdicional declara que a legislação nacional estabelece uma distinção entre a destruição voluntária de ativos e a destruição que tem uma causa externa, estando o sujeito passivo dispensado da regularização unicamente no segundo caso. Nestas condições, o Administrativen sad Varna decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Como deve ser interpretado o conceito de ‘destruição’ de bens constante do artigo 185.º, n.º 2[,] da [d]iretiva [...]? Para efeitos de regularização dos montantes do imposto pago a montante deduzidos no momento da aquisição dos bens são relevantes os motivos da destruição e/ou as circunstâncias em que ela ocorreu?

2) Deve a destruição devidamente comprovada de bens económicos com a única finalidade de construir outros bens económicos novos e mais modernos com os mesmos fins ser considerada uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, [na aceção] do artigo 185.º, n.º 1, da [d]iretiva [...]?

3) Deve o artigo 185.º, n.º 2[,] da [d]iretiva [...] ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros podem prever a regularização em caso de destruição de bens quando a aquisição dos mesmos não tenha sido [paga, ou só tenha sido parcialmente] paga?

4) Devem os n.os 1 e 2 do artigo 185.º da [d]iretiva [...] ser interpretados no sentido de se opõem a um regime nacional como o do artigo 79.º, n.º 3, [...] e do artigo 80.º, n.º 2, ponto 1[,] d[a ZDDS], que prevê a regularização das deduções do imposto pago a montante em caso de destruição de um bem cujo preço e respetivo imposto, à data da sua aquisição, foram integralmente pagos e que faz depender a não regularização das deduções do imposto pago a montante de um requisito diferente do pagamento?

5) Deve o n.º 2 do artigo 185.º da [d]iretiva [...] ser interpretado no sentido de que exclui a regularização da dedução do imposto pago a montante num caso em que a demolição de um imóvel tenha sido feita unicamente com o objetivo de construir em seu lugar um edifício novo e

mais moderno com a mesma finalidade do edifício demolido e para realização de operações que permitem a dedução?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### *Quanto à segunda questão*

25 Com a sua segunda questão, que deve ser respondida em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 185.º, n.º 1, da diretiva deve ser interpretado no sentido de que uma destruição, como a que está em causa no processo principal, de vários edifícios destinados à produção de energia e a sua substituição por edifícios mais modernos com a mesma finalidade constituem uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução do IVA efetuada a título de imposto pago a montante, realizada posteriormente à declaração de IVA, e, por conseguinte, implicam uma obrigação de regularizar a referida dedução.

26 Para responder a esta questão, importa sublinhar, a título preliminar, que o regime aplicável à constituição de um eventual direito de a Administração Fiscal exigir uma regularização por parte de um sujeito passivo é composto pelos artigos 184.º a 186.º da diretiva, incluindo no que se refere à regularização de deduções relativas a bens de investimento.

27 Por outro lado, há que recordar que o regime das deduções estabelecido na diretiva visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Por conseguinte, o sistema comum do IVA pretende garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os seus fins ou os seus resultados, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v. acórdão de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, n.º 35 e jurisprudência referida).

28 Resulta do artigo 168.º da diretiva que o sujeito passivo que, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem, utilize o bem para os fins das suas operações tributáveis está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a esse bem. Este direito a dedução constitui-se no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, ou seja, no momento da entrega dos bens (v. acórdão Klub, já referido, n.º 36 e jurisprudência referida).

29 No que respeita ao eventual impacto, na dita dedução, de acontecimentos que lhe são posteriores, resulta da jurisprudência que a utilização que é dada aos bens ou aos serviços, ou a que lhes é destinada, determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito e o âmbito das eventuais regularizações durante os períodos seguintes, que devem ser efetuadas nas condições previstas nos artigos 185.º a 187.º da diretiva (v., neste sentido, acórdão de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, Colet., p. I-11087, n.º 54 e jurisprudência referida).

30 Com efeito, o mecanismo de regularização previsto pelos referidos artigos da diretiva faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido pela mesma.

31 A este respeito, importa sublinhar que as regras previstas pela diretiva em matéria de regularização têm por objetivo aumentar a precisão das deduções de modo a assegurar a neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas no estágio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito de dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto. Através das referidas regras, a diretiva tem, assim, por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações tributáveis a jusante (v. acórdão Centralan Property, já

referido, n.º 57).

32 No que diz respeito à constituição de uma eventual obrigação de regularização da dedução do IVA efetuada a título de imposto pago a montante, o artigo 185.º, n.º 1, da diretiva estabelece o princípio de que essa regularização deve ser realizada, nomeadamente, quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções.

33 Nestas condições, coloca-se a questão de saber se, num caso como o do processo principal, em que a demolição de bens imóveis foi realizada no âmbito da modernização de uma central térmica e tendo em vista prosseguir atividades económicas que têm por objeto a produção de energia, deve ser declarada a existência de tais alterações, na aceção do artigo 185.º, n.º 1, da diretiva, e se, por conseguinte, o próprio princípio do mecanismo de regularização é aplicável.

34 A este respeito, numa situação como a que está em causa no processo principal, a substituição de infraestruturas obsoletas por edifícios mais modernos com a mesma função e, consequentemente, a utilização destes para operações tributáveis a jusante não quebram, de forma alguma, a relação direta existente entre, por um lado, a aquisição dos edifícios em causa a montante e, por outro, as atividades económicas realizadas posteriormente pelo sujeito passivo. A aquisição dos imóveis em causa e a sua subsequente destruição tendo em vista a sua modernização podem, deste modo, ser consideradas como uma sucessão de operações interligadas com o propósito de levar a cabo operações tributáveis, nos mesmos termos que a compra de imóveis novos e a utilização direta dos mesmos.

35 Por maioria de razão, esta interpretação impõe-se quando os edifícios comprados foram só parcialmente destruídos, os novos edifícios foram construídos nos mesmos terrenos anteriormente adquiridos e alguns resíduos provenientes da demolição foram revendidos, tendo, de resto, essas vendas dado origem a operações tributáveis a jusante.

36 Nestas condições, deve responder-se à segunda questão que o artigo 185.º, n.º 1, da diretiva deve ser interpretado no sentido de que uma destruição, como a que está em causa no processo principal, de vários edifícios destinados à produção de energia e a sua substituição por edifícios mais modernos com a mesma finalidade não constituem uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução do IVA efetuada a título de imposto pago a montante, realizada posteriormente à declaração de IVA, e, por conseguinte, não implicam uma obrigação de regularizar a referida dedução.

37 Atendendo à resposta dada à segunda questão, que exclui a possibilidade de uma alteração dos elementos pertinentes relativos ao IVA em circunstâncias como as do processo principal, não há que responder às outras questões submetidas.

### **Quanto às despesas**

38 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 (Terceira Secção) declara:

**O artigo 185.º, n.º 1, 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 uma destruição, como a que está em causa no processo principal, de vários edifícios destinados à produção de energia e a sua substituição por edifícios mais modernos com a mesma finalidade não constituem uma alteração dos elementos tomados**

**em consideração para a determinação do montante da dedução do imposto sobre o valor acrescentado efetuada a título de imposto pago a montante, realizada posteriormente à declaração de imposto sobre o valor acrescentado, e, por conseguinte, não implicam uma obrigação de regularizar a referida dedução.**

Assinaturas

\* Língua do processo: búlgaro.