

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

MELCHIOR WATHELET

apresentadas em 30 de maio de 2013 (1)

Processo C?622/11

Staatssecretaris van Financiën

contra

Pactor Vastgoed BV

[Pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países?Baixos)]

«Sexta Diretiva IVA — Artigo 20.º — Direito à dedução — Regularização de deduções — Entrega de um bem imóvel por um fornecedor a uma sociedade imobiliária — Cobrança do IVA devido em consequência da regularização de uma dedução, a um sujeito passivo diferente daquele por quem a dedução foi operada inicialmente e alheio à operação tributável na origem da dedução»

Índice

I — Quadro jurídico

A — O direito da União

B — O direito neerlandês

II — O litígio no processo principal e a questão prejudicial

III — Análise

A — Dúvidas quanto à interpretação do artigo 12.ºa da Lei

B — Resumo dos argumentos das partes

C — Apreciação

1. Observações preliminares

2. O artigo 12.ºa da Lei e a Sexta Diretiva

- a) O argumento principal do Governo neerlandês
 - i) Quanto ao artigo 20.º da Sexta Diretiva
 - ii) Quanto ao artigo 21.º da Sexta Diretiva
 - iii) Quanto ao conceito de «modalidades» utilizado nos artigos 13.º e 20.º da Sexta Diretiva
 - b) Outros argumentos invocados pelas partes
 - i) Primeiro argumento
 - ii) Segundo argumento
 - iii) Terceiro argumento
 - iv) Quarto argumento
 - v) Quinto argumento
3. O artigo 12.ºa da Lei e a Decisão n.º 88/498

IV — Conclusão

1. O presente pedido de decisão prejudicial, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos), tem por objeto a interpretação do artigo 20.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE (2) e refere-se, no essencial, à questão de saber se a regularização de uma dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pode ser imposto a um operador económico diferente do sujeito passivo que fez inicialmente essa dedução e que é alheio à operação tributável que esteve na origem da referida dedução.

2. Esta questão opõe, no processo principal, o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças, a seguir o «Staatssecretaris») à sociedade Pactor Vastgoed BV, a quem a referida regularização foi imposta.

I — Quadro jurídico

A — O direito da União

3. O artigo 13.º, secção B, da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Isenções no território do país», estabelece que:

«Sem prejuízo de outras disposições [da União], os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e [qualquer] abuso:

[...]

g) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com exceção dos indicados no n.º 3, alínea a), do artigo 4.º;

[...]»

4. Nos termos do artigo 13.º, secção C, da Sexta Diretiva:

«Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação:

[...]

b) Das operações referidas em B), d), g) e h).

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício.»

5. O artigo 17.º, da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», prevê o seguinte:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

6. O artigo 20.º da Sexta Diretiva está redigido da forma seguinte:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

a) Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;

b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; todavia, não se efetuará ajustamento no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados e no caso de afetação de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras, nos termos do n.º 6 do artigo 5.º Todavia, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento respeitante às operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo.

[...]

3. No caso de entrega durante o período de ajustamento, os bens de investimento são considerados afetos a uma atividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de ajustamento. Presume-se que esta atividade económica é inteiramente tributada nos casos em que a entrega dos referidos bens é tributada; presume-se que está totalmente isenta nos casos em que a entrega se encontra isenta. O ajustamento efetua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de ajustamento.

Todavia, os Estados-Membros podem não exigir, neste último caso, o ajustamento 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.

4. Para efeitos do disposto nos n.º 2 e 3, os Estados-Membros podem:

[...]

¾ adotar as disposições necessárias no sentido de evitar que os ajustamentos impliquem qualquer vantagem injustificada,

¾ autorizar simplificações de ordem administrativa.

[...]»

7. O artigo 21.º, da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Devedores do imposto perante o Fisco», prevê que:

«O [IVA] é devido:

1. No regime interno:

a) Pelos sujeitos passivos que efetuem operações tributáveis que não sejam as referidas no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º, realizadas por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro. Quando a operação tributável for efetuada por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, os Estados-Membros podem adotar disposições nos termos das quais o imposto é devido por outra pessoa. Podem, nomeadamente, ser designados para o efeito um representante fiscal ou o destinatário da operação tributável. Os Estados-Membros podem igualmente prever que uma pessoa diferente do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto;

b) Pelos destinatários dos serviços referidos no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º, efetuados por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro; todavia, os Estados-Membros podem prever que o prestador dos serviços seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto;

c) Por todas as pessoas que mencionem o [IVA] numa fatura ou em qualquer outro documento que a substitua;

2. Na importação: pela(s) pessoa(s) designada(s) ou reconhecida(s) pelo Estado-Membro de importação.»

8. Nos termos do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Diretiva:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente diretiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final.»

9. O artigo 1.º da Decisão n.º 88/498/CEE do Conselho, de 19 de julho de 1988 (3), adotada com fundamento no referido artigo 27.º, n.º 1, prevê que, no que se refere às operações abrangidas pela secção B, alíneas g) e h), do artigo 13.º, da Sexta Diretiva, o Reino dos Países Baixos é autorizado a aplicar, em derrogação do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, no âmbito do regime de opção para a tributação prevista na secção C do artigo 13.º,

alínea b), uma norma destinada a que o comprador fique devedor do IVA (4).

B — *O direito neerlandês*

10. O artigo 11.º da lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (5) (a seguir a «Lei») prevê que:

«1. Nas condições estabelecidas por medida administrativa geral, estão isentas do imposto:

a) A entrega de bens imóveis e os direitos sobre bens imóveis, salvo:

1) entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada anteriormente à primeira ocupação, ou no máximo, dois anos após a primeira ocupação, bem como a entrega de um terreno para construção;

2) as entregas, que não sejam referidas no n.º 1, a pessoas que utilizem o bem imóvel em atividades que confirmam um direito total, ou quase total, à dedução do imposto por força do artigo 15.º, desde que o empresário que efetua a entrega e aquele a quem a entrega é feita façam essa opção de acordo com o ato notarial de entrega ou tenham apresentado um pedido conjunto para esse efeito ao inspetor tributário e respeitem as demais condições estabelecidas por decisão ministerial;

[...]»

11. Nos termos do artigo 12.º, parágrafo 1, da Lei:

«O imposto é devido pelo empresário que efetua a entrega do bem ou a prestação de serviços.»

12. O artigo 12.ºa da Lei estabelece que:

«Se for feito uso indevido da exceção prevista no artigo 11.º, parágrafo 1, alínea a), ponto 2, pelo facto de a pessoa a quem a entrega foi efetuada não utilizar o bem imóvel para um fim para o qual está previsto um direito à dedução total ou quase total do imposto, nos termos do artigo 15.º, o imposto deduzido relativamente a essa entrega, nos termos do artigo 15.º, pela pessoa que efetuiu a entrega, deverá ser objeto de uma liquidação adicional, que será cobrada à pessoa a quem a entrega foi efetuada.»

II — **O litígio no processo principal e a questão prejudicial**

13. A sociedade Pactor Vastgoed é uma sociedade com atividade, designadamente, no setor imobiliário e, nessa qualidade é sujeito passivo do IVA, na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva.

14. Esta sociedade recebeu um aviso de liquidação adicional do IVA referente ao período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2000. Após reclamação, o montante daquela liquidação adicional foi confirmado por decisão do inspetor tributário. O Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunal da Comarca da Haia) negou provimento ao recurso interposto desta decisão. A Pactor Vastgoed interpôs recurso daquela sentença no Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de Segunda Instância da Haia). O Gerechtshof te 's-Gravenhage anulou a sentença do Rechtbank te 's-Gravenhage, julgou procedente o recurso interposto naquele tribunal contra a decisão do inspetor tributário e anulou a referida decisão e o aviso de liquidação adicional. O Staatssecretaris interpôs recurso de cassação do acórdão do Gerechtshof te 's-Gravenhage.

15. Resulta do processo remetido ao Tribunal de Justiça que existem três transações na

origem do presente reenvio prejudicial.

16. Desde logo, uma primeira transação, que consistiu na venda, alguns anos antes do ano 2000, de um bem imóvel por um proprietário (a seguir o «sujeito passivo 1») a um fornecedor (a seguir o «sujeito passivo 2»). Dado que as partes optaram pela tributação, o sujeito passivo 2 procedeu à dedução do IVA que lhe tinha sido faturado.

17. Em seguida, uma segunda transação, que consistiu na entrega, em 5 de janeiro de 2000, pelo sujeito passivo 2, do mesmo bem imóvel à Pactor Vastgoed (o «sujeito passivo 3») que, por acordo com o fornecedor, optou igualmente pela tributação desta entrega. Dado que o artigo 11.º, parágrafo 1, alínea a), ponto 2, da Lei assim o exige, a Pactor Vastgoed declarou, naquela data, que aquele bem imóvel seria utilizado para efetuar prestações para as quais está previsto um direito à dedução total ou quase total do imposto; sendo esta restrição designada como o «critério dos 90%». Todavia, a partir do mês de abril de 2000, a Pactor Vastgoed arrendou o referido bem imóvel com isenção do IVA.

18. Por fim, uma terceira transação, que consistiu na venda, no início do mês de julho de 2000, pela Pactor Vastgoed, deste mesmo bem imóvel a um terceiro, também com isenção do IVA.

19. O inspetor tributário entendeu que a Pactor Vastgoed não tinha, portanto, preenchido a condição relativa à opção pela tributação, que exigia uma utilização tributável do bem imóvel. Assim, a entrega à Pactor Vastgoed deveria ter sido isenta de IVA (6).

20. Ainda de acordo com o inspetor tributário, deveria ter sido aplicado o artigo 12.ºa da Lei. Foi com base nesse artigo que este emitiu o aviso de liquidação adicional ao sujeito passivo 3, cujo montante foi calculado com base no montante do IVA de cuja dedução o fornecedor beneficiou no passado, em virtude da aquisição do bem imóvel ao sujeito passivo 1, e que, tratando-se de uma entrega que deveria ter sido isenta, devia ser regularizado(7).

21. No que respeita à transação entre os sujeitos passivos 2 e 3, o inspetor tributário entendeu que, com efeito retroativo a 5 de janeiro de 2000, o bem imóvel tinha sido entregue à Pactor Vastgoed com isenção do IVA e que, conseqüentemente, o imposto aplicado a esta entrega, bem como a dedução, deviam ser anulados, o que, de acordo com o Governo neerlandês, não teve qualquer consequência material para a Pactor Vastgoed. Com efeito, esta deveria anular o IVA indevidamente liquidado bem como a dedução indevidamente efetuada.

22. Além disso, o IVA deduzido anteriormente pelo sujeito passivo 2 devia também ser regularizado quanto aos restantes anos de utilização isenta. Aquando da entrega ao sujeito passivo 3, presumiu-se que o bem imóvel continuaria a ser objeto de uma utilização sujeita a imposto, pelo que o IVA deduzido anteriormente poderia manter-se para o prazo do período de regularização ainda não decorrido.

23. Foi esta regularização do IVA, de montante não inferior a 295 820 euros, que consistiu no objeto da liquidação adicional imposta à Pactor Vastgoed pelo inspetor tributário.

24. Como indicado no n.º 14 das presentes conclusões, o Gerechtshof te 's-Gravenhage revogou a sentença do Rechtbank te 's-Gravenhage, que tinha confirmado a decisão do inspetor tributário. No âmbito do recurso de cassação, interposto pelo Staatssecretaris, do Gerechtshof te 's-Gravenhage para o órgão jurisdicional de reenvio, a Pactor Vastgoed veio alegar que a regularização do IVA não lhe devia ser cobrada, devendo antes ser cobrada ao fornecedor. O artigo 12.ºa da Lei, em que se baseia a cobrança do IVA regularizado à Pactor Vastgoed, seria contrário à Sexta Diretiva.

25. Em contrapartida, o Staatssecretaris invocou que o Gerechtshof te 's-Gravenhage cometeu um erro de direito ao considerar que o artigo 12.ºa da Lei não podia servir de fundamento para impor ao adquirente de um bem imóvel (o sujeito passivo 3) uma liquidação adicional de um montante de IVA de cuja dedução o sujeito passivo 2 tinha beneficiado, na sequência de uma aquisição anterior feita ao sujeito passivo 1.

26. Foi neste contexto que o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«A Sexta Diretiva permite, caso a dedução de IVA inicialmente operada seja retificada nos termos do artigo 20.º desta diretiva, no sentido de ser exigida a recuperação total ou parcial do montante da dedução, que o pagamento desse montante seja exigido a uma pessoa diferente do sujeito passivo que operou a dedução no passado, mais concretamente [...] à pessoa que adquiriu o bem a esse sujeito passivo?»

27. Foram apresentadas observações escritas pela Pactor Vastgoed, pelo Governo neerlandês, pela Irlanda e pelo Governo finlandês, bem como pela Comissão. Na audiência, que teve lugar em 18 de abril de 2013, todas as referidas partes apresentaram as suas observações oralmente, exceto o Governo finlandês.

III — Análise

A — *Dúvidas quanto à interpretação do artigo 12.ºa da Lei*

28. Antes de abordar os argumentos das partes, importa notar, como decorre da decisão de reenvio, que os Países-Baixos exprimiram dúvidas a sobre a questão de saber se o artigo 12.º a da Lei poderá, ou não, servir de fundamento para impor ao adquirente de um bem imóvel uma liquidação adicional de um montante de IVA de cuja dedução o fornecedor tinha beneficiado e cujo montante deveria ser regularizado.

29. Tanto para o advogado-geral no processo principal como para o próprio órgão jurisdicional de reenvio, o objetivo do artigo 12.º a da Lei não resulta claramente do teor desta disposição (8). A Comissão foi mais longe, pois confessou abertamente que não apreendeu o sentido da referida disposição.

30. Com efeito, da leitura do artigo 12.ºa da Lei resulta que a expressão «o imposto deduzido [...] [(9)] relativamente a essa entrega pela pessoa que efetuou a entrega» se refere à entrega efetuada pelo sujeito passivo 1 (o vendedor) ao sujeito passivo 2 (o fornecedor).

31. Em consequência, nos termos da letra da própria Lei, a «liquidação imposta à pessoa a quem a entrega foi efetuada» refere-se necessariamente ao sujeito passivo 2.

32. Donde resulta que a entrega em causa não pode ser, por uma questão de princípio, a que foi feita pelo sujeito passivo 2 ao sujeito passivo 3 porque, quanto a esta entrega, o sujeito passivo 2 nada tem a deduzir.

33. É necessário, portanto, interpretar de forma muito lata o teor do artigo 12.ºa da Lei — como faz o Governo neerlandês (10) — para chegar à tributação do sujeito passivo 3.

34. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio (11), a redação do artigo 12.ºa da Lei poderia, com efeito, conferir uma latitude suficiente para que, em conformidade com o objetivo desta disposição, a expressão «o imposto deduzido [...], relativo a essa entrega, pela pessoa que fez a entrega», se refira ao montante do IVA que foi deduzido anteriormente pelo sujeito passivo que

efetuou a entrega subsequente, devendo este montante ser regularizado, porque, considerada *a posteriori*, esta entrega, na realidade, estava isenta de IVA, devido ao fato de, a seguir, se ter vindo a demonstrar que a condição exigida pela lei (12) não fora respeitada. Assim, foi a entrega efetuada pelo sujeito passivo 2 ao sujeito passivo 3 no presente processo que — dado que o vendedor e o adquirente optaram por uma entrega tributada em IVA — permitiu ao empresário que efetuou a entrega beneficiar de uma dedução demasiado elevada do IVA (embora esta resultasse de um acordo entre este empresário e o seu próprio fornecedor quanto à opção pela tributação em sede de IVA de uma entrega anterior).

35. Cabe, naturalmente, ao órgão jurisdicional de reenvio, o único com competência para interpretar o direito interno, a interpretação do artigo 12.º da Lei (tomando em consideração os elementos fornecidos pelo Tribunal de Justiça no presente caso).

36. Em qualquer caso, analisarei a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio admitindo que o artigo 12.º da Lei permite a interpretação do fisco neerlandês.

B — *Resumo dos argumentos das partes*

37. A Pactor Vastgoed defende que a Sexta Diretiva não permite que os Estados-Membros, com ou sem a autorização do Conselho, e num caso como o do processo principal, designem como devedor do IVA regularizado uma pessoa diferente do sujeito passivo 2. No seu entender, a disposição do artigo 12.º da Lei é, neste ponto, contrária à Sexta Diretiva.

38. O Governo neerlandês considera, pelo contrário, que as disposições da Sexta Diretiva não constituem um obstáculo a que, num contexto como o que está em causa no processo principal, os Estados-Membros cobrem o IVA regularizado ao adquirente de um bem imóvel.

39. A Irlanda e o Governo finlandês defendem, no essencial, a mesma tese que o Governo neerlandês. Entendem, designadamente, que decorre do artigo 20.º da Sexta Diretiva, bem como do contexto e da economia desta diretiva, que os Estados-Membros dispõem de um poder de apreciação que lhes permite decidir em que condições a regularização de uma dedução pode ser imposta a uma pessoa diferente do sujeito passivo que inicialmente operou a referida dedução. Para a Irlanda, uma interpretação contrária seria incompatível com o sistema de IVA instituído pela Sexta Diretiva, e ainda com os princípios da segurança jurídica e da neutralidade fiscal. Além disso, teria como consequência tornar menos eficaz o mecanismo de cobrança de receitas fiscais.

40. Por fim, como a Pactor Vastgoed, a Comissão sustenta uma tese oposta à defendida pelos Governos neerlandês e finlandês, bem como pela Irlanda, e considera, no essencial, que é necessário responder negativamente à questão prejudicial.

C — *Apreciação*

1. Observações preliminares

41. Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que permite que uma dedução efetuada aquando da entrega de um bem imóvel de um primeiro sujeito passivo a um segundo sujeito passivo seja regularizada por via da sua cobrança a um terceiro sujeito passivo (no processo principal a Pactor Vastgoed) diferente daquele que fez a dedução no passado.

42. O Reino dos Países-Baixos utilizou a possibilidade prevista no artigo 13.º, secção C, alínea b), da Sexta Diretiva, que permite que os Estados-Membros concedam aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de determinadas transações que, por força da regra

geral constante do artigo 13.º, secção D, alínea b), desta diretiva, estão isentas de IVA (13). Estão abrangidas as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não constituam entregas efetuadas antes da primeira ocupação;

43. Há que observar que o artigo 13.º, secção C, último parágrafo, da Sexta Diretiva acrescenta que «[o]s Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício».

44. A partir de 31 de março de 1995, às 18 h, o legislador neerlandês limitou a possibilidade de opção pela entrega tributada às entregas de bens imóveis efetuadas a pessoas que utilizem esses bens para fins relativamente aos quais exista um direito à dedução total, ou quase total, do imposto (14).

45. Como indica o órgão jurisdicional de reenvio, pode suceder que, apesar de os empresários envolvidos (aquele que efetua a entrega e aquele a quem a entrega é efetuada) se terem inicialmente baseado num determinado destino do bem, para o qual a opção pela tributação da entrega era permitida, o empresário a quem o bem imóvel foi entregue o afete, posteriormente, a um destino para o qual a opção pela tributação da entrega não era possível. As disposições legais partem do princípio de que, nesse caso, a entrega deveria ter sido isenta de IVA e que, consequentemente, o IVA deduzido no passado pelo fornecedor deve ser regularizado.

46. Visando estas situações, o artigo 12.ºa da Lei estabelece que «[s]e for feito uso indevido da exceção prevista no artigo 11.º, parágrafo 1, alínea a), [ponto 2], pelo facto de a pessoa a quem a entrega foi efetuada não utilizar o bem imóvel de acordo com um fim para o qual está previsto um direito à dedução total ou quase total do imposto, nos termos do artigo 15.º, o imposto deduzido relativamente a essa entrega, nos termos do artigo 15.º, pela pessoa que efetuou a entrega, deve ser liquidado *pela pessoa a quem a entrega foi efetuada*» (sublinhado nosso).

2. O artigo 12.ºa da Lei e a Sexta Diretiva

47. É forçoso salientar que a Sexta Diretiva não contém quaisquer indicações expressas sobre o sujeito passivo devedor do IVA no contexto da regularização de uma dedução.

48. A Diretiva 2006/112/CE (15), que veio revogar e substituir a Sexta Diretiva também não fornece indicações adicionais sobre este assunto.

49. Assim sendo, tal como o Tribunal de Justiça recordou por diversas vezes, «o regime das deduções estabelecido na diretiva IVA visa liberar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA tem por objetivo garantir, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA» (16).

50. Consequentemente, 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 (17).

51. Além disso, o Tribunal de Justiça já observou que «o mecanismo de regularização previsto pel[a] [...] diretiva faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido pela mesma. 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» (18).

52. Dado que a resposta a esta questão era importante para a análise do caso e não resultava sem ambiguidade da decisão de reenvio, o Tribunal de Justiça interrogou o Governo neerlandês e a Comissão sobre a questão de saber se, de acordo com os factos, a dedução que devia ser regularizada no caso objeto do processo principal era realmente a operada pelo sujeito passivo 2 (o fornecedor) na sequência da aquisição ao sujeito passivo 1 (o vendedor).

53. Com fundamento nas respostas indicadas por cada uma das partes, ficou claro que, efetivamente, o sujeito passivo 3 (Pactor Vastgoed) seria considerado devedor do IVA deduzido por um outro sujeito passivo a montante da cadeia de vendas, relativamente a uma transação à qual o sujeito passivo 3 é completamente alheio.

54. Como já indiquei nos n.os 33 e 34 das presentes conclusões, esta interpretação pode ser compatível com o teor do artigo 12.ºa da Lei, bem como com a descrição dos factos efetuada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

55. Com efeito, esclarece-se na decisão de reenvio que «[o] inspetor tributário calculou o montante da liquidação adicional com base no montante do [IVA] de cuja dedução o fornecedor tinha anteriormente beneficiado aquando da aquisição do bem imóvel, montante este que, tratando-se de uma entrega isenta efetuada por aquele fornecedor, devia ser regularizado nos termos das disposições conjugadas do artigo 15.º, n.º 6, da Lei e dos artigos 13.º e 13.º? bis da Decisão de Execução ([...] 'regularização do IVA')».

56. De resto, o Governo neerlandês parece confirmar a minha interpretação acima (19).

57. Nestas circunstâncias, entendo (como a Comissão) que, numa situação como a presente, ou não será necessária nenhuma regularização, ou essa regularização será totalmente imputável ao sujeito passivo 2. Com efeito, uma vez que a Pactor Vastgoed é totalmente alheia à primeira transação imobiliária, por via da qual o sujeito passivo 2 adquiriu o bem imóvel em causa no processo principal, a circunstância de, aquando da transação seguinte respeitante a esse mesmo bem, no caso a que foi efetuada entre o sujeito passivo 2 e o sujeito passivo 3 (Pactor Vastgoed), a referida transação não preencher as condições que permitiam a opção pela tributação desta segunda transação não pode ter consequências sobre o IVA relativo à primeira transação.

58. Resta saber se a Sexta Diretiva permite que uma disposição de direito interno como a do artigo 12.ºa da Lei modifique esta resposta de princípio.

a) O argumento principal do Governo neerlandês

59. Segundo o Governo neerlandês, decorre da leitura conjugada dos artigos 13.º, secção B, frase introdutória «nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso», 13.º, secção C, última frase «[o]s Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício», 20.º, n.º 1 «segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros» e n.º 4 «adotar as disposições necessárias no sentido de evitar que os ajustamentos impliquem qualquer vantagem injustificada», bem como 21.º, n.º 1, alínea a) «[o]s Estados-Membros podem igualmente prever que uma pessoa diferente do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto», da Sexta Diretiva, que os Estados-Membros dispõem de um poder de apreciação suficiente para adotarem uma norma relativa à regularização das deduções como a que está em causa no processo principal (20).

i) Quanto ao artigo 20.º da Sexta Diretiva

60. A este respeito, desde logo, não posso concordar com uma das teses alternativas evocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual — dado que a Sexta Diretiva não tem nenhuma disposição expressa relativamente à pessoa devedora do IVA regularizado — compete inteiramente aos Estados-Membros decidir a quem pode ser cobrado o IVA regularizado.

61. Pelo contrário, não só a Sexta Diretiva não permite expressamente — o que é possível por força do artigo 12.ºa da Lei — que o IVA devido em consequência da regularização seja cobrado a outro sujeito passivo, mas, pelo contrário, deve deduzir-se das disposições conjugadas dos artigos 17.º, n.º 2, 22.º, n.º 4, segundo parágrafo, e 20.º da Sexta Diretiva que, perante circunstâncias que impliquem a regularização de uma dedução de que beneficiou um determinado sujeito passivo, essa regularização deverá, em princípio, ser efetuada por esse sujeito passivo.

62. Além disso, a proposta da Sexta Diretiva (21) estipulava expressamente que a regularização devia ser paga pela pessoa que fez a dedução. O texto introdutório do artigo 20.º da Proposta, com a epígrafe «Ajustamento das deduções», prevê que «[o] sujeito passivo procede ao ajustamento da dedução inicialmente operada», o que é confirmado pela versão inglesa da Proposta onde se pode ler o seguinte, a saber «[t]he taxable person shall adjust the initial deduction».

63. A redação do artigo 20.º, na versão que veio a ser adotada, sugere a mesma posição, ao indicar que «[a] dedução inicialmente operada é ajustada [...] [q]uando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito». O normal é que, em princípio, o erro seja corrigido pela pessoa que o cometeu.

64. Por fim, a possibilidade de os Estados-Membros decidirem a quem deve ser cobrada a regularização do IVA excederia largamente o conceito de «modalidades» utilizado no artigo 20.º, n.º 1, da Sexta Diretiva (22). Voltarei a este ponto nos n.os 70 e 71 das presentes conclusões.

ii) Quanto ao artigo 21.º da Sexta Diretiva

65. Da mesma forma que o IVA é devido pelo sujeito passivo que realiza uma operação tributável e o direito à dedução do IVA é exercido pelo sujeito passivo que utiliza os bens em causa para os efeitos das suas operações tributadas, resulta do artigo 21.º da Sexta Diretiva que a cobrança do imposto regularizado deve, em princípio, ser efetuada ao sujeito passivo que inicialmente efetuou a dedução deste imposto, no processo em causa, o fornecedor (ou o sujeito passivo 2).

66. Com efeito, o artigo 21, sob a epígrafe «Devedores do imposto perante o Fisco», indica taxativamente os casos em que uma pessoa diferente do sujeito passivo que efetuou a prestação poderá ser devedor do imposto.

67. O artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva consagra o princípio segundo o qual o sujeito passivo devedor do IVA relativamente a uma operação tributável é aquele que efetua essa operação. No que se refere ao presente caso, seria portanto o sujeito passivo 2 (o fornecedor).

68. Em contrapartida, a parte restante do artigo 21.º inclui uma enumeração taxativa dos casos e das circunstâncias em que o devedor é uma pessoa diferente do sujeito passivo que efetua a operação. A situação em causa no processo principal não corresponde a nenhum desses casos ou circunstâncias.

69. A única latitude deixada aos Estados-Membros é a de prever que uma pessoa diferente do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto. Ora, o artigo 12.ºa da Lei não impõe uma obrigação solidária, mas uma obrigação tributária totalmente independente, a cargo do adquirente.

iii) Quanto ao conceito de «modalidades» utilizado nos artigos 13.º e 20.º da Sexta Diretiva

70. Partilho com a Comissão o entendimento de que a Sexta Diretiva, e nomeadamente os seus artigos 13.º, seção C, e 20.º, n.º 1, não autoriza os Estados-Membros a cobrarem o montante de uma regularização do IVA relativo a uma primeira transação entre um primeiro sujeito passivo e um segundo sujeito passivo a um terceiro sujeito passivo que não tem nenhuma relação com aquela transação. Uma disposição desse tipo excederia a latitude deixada aos Estados-Membros.

71. Com efeito, a designação do devedor não constitui uma simples «modalidade do exercício do direito de opção» ou da sua regularização, constituindo antes um elemento central do sistema do IVA, pelo que as disposições que preveem a autoliquidação pelo adquirente devem constar da Sexta Diretiva (adiante Diretiva IVA (23)) — como por exemplo os artigos 194.º a 199.º da Diretiva IVA — ou ser objeto de disposições derogatórias com base no artigo 27.º da Sexta Diretiva (adiante artigo 395.º da Diretiva IVA). Voltarei a este ponto no n.º 103 das presentes conclusões.

b) Outros argumentos invocados pelas partes

i) Primeiro argumento

72. A Irlanda defende que o processo principal constitui um exemplo da razão pela qual um Estado-Membro deve poder impor um ajustamento a uma pessoa diferente do sujeito passivo que aplicou a dedução. Segundo a Irlanda, é adequado e proporcional que a pessoa que, simultaneamente, decide e conhece as atividades tributáveis para cujos fins o bem imóvel deveria ter sido utilizado e, na realidade, foi utilizado, seja responsável pela regularização das deduções. A necessidade dessa regularização resulta da violação da lei fiscal pelo adquirente e não pelo fornecedor inicial. Se esta violação da lei consistisse em falsas declarações do adquirente, os

ajustamentos justificariam pela mesma razão do que o reembolso retroativo (24).

73. Ainda que se admitisse que este regime, assim justificado, pudesse ser introduzido sem recurso ao artigo 27.º da Sexta Diretiva (e, em meu entender, não pode), não concordo com o raciocínio da Irlanda.

74. Por um lado, como foi corretamente assinalado pela Pactor Vastgoed, se considerarmos responsável pelo IVA devido em consequência do ajustamento uma pessoa diferente daquela que procedeu à dedução, essa outra pessoa (neste caso, o adquirente) não dispõe, em regra, dos dados que determinam a extensão da regularização (como o montante que o vendedor deduziu aquando da aquisição do bem de investimento, o período de regularização ainda não decorrido, e outros eventuais custos relativamente aos quais o vendedor procedeu a uma dedução do IVA). Essa outra pessoa, em princípio, não terá possibilidade de controlar se o eventual ajustamento está correto e não pode, na realidade, contestar o montante que é objeto da regularização.

75. Por outro lado, no presente caso, o sujeito passivo 2 vendeu com conhecimento do risco, podendo perfeitamente dar-se o caso de o adquirente estar de boa-fé e de não ter cometido nenhuma falta ou negligência, se, por exemplo, por razões económicas, teve de alterar a afetação do bem após a aquisição. Com efeito, se o adquirente tivesse sabido que iria afetar o bem a um destino isento, certamente não teria optado pela tributação da transação.

76. Na mesma linha, o Governo neerlandês recorda que a legislação fiscal nacional exige ao adquirente (o sujeito passivo 3) que declare prévia e expressamente que será respeitado o critério dos 90%. Na falta desta declaração expressa, o direito de opção previsto no artigo 11.º da Lei não pode ser utilizado. Esta declaração implica, portanto, uma escolha consciente do adquirente. Considera-se, deste modo, que o adquirente tem consciência das implicações em matéria de IVA se o bem em causa — apesar da sua declaração expressa — vier a ser utilizado com isenção do IVA. Assim, deve considerar-se que está informado de que, na qualidade de adquirente, lhe poderá vir a ser cobrado um eventual ajustamento do IVA.

77. Assinalo que, embora o adquirente (o sujeito passivo 3) se tenha comprometido a utilizar o bem para operações tributáveis, o sujeito passivo 2 também assumiu o mesmo compromisso quando adquiriu o bem imóvel ao sujeito passivo 1. Sabia, portanto, que, ao transmitir o bem imóvel ao sujeito passivo 3, poderia vir a estar numa situação em que não respeitava o compromisso assumido relativamente ao sujeito passivo 1.

78. Quando o Governo neerlandês (25) faz referência a uma «escolha consciente do adquirente», isso é igualmente verdadeiro para o sujeito passivo 2 e para a Pactor Vastgoed.

79. Além disso, assinalo que o objetivo do sistema do IVA não é punir os faltosos mas garantir a neutralidade do IVA.

80. Ora, segundo a tese do Governo neerlandês, é possível que seja cobrado à Pactor Vastgoed o IVA sobre uma operação isenta. Com efeito, esta pagou o IVA ao sujeito passivo 2, que este deduziu, pelo que estas duas operações se compensaram na sua esfera jurídica, mas terá de pagar a dedução do sujeito passivo 2. Em contrapartida, este poderá ficar com uma dedução que o Governo neerlandês considera dever ser regularizada.

81. De qualquer modo, tal como corretamente assinalado pela Comissão, as únicas circunstâncias que poderiam justificar a regularização do IVA deduzido pelo sujeito passivo 2 (o fornecedor) seriam que o próprio fornecedor, na qualidade de adquirente na primeira transação imobiliária (ou seja, ao sujeito passivo 1), deixasse, posteriormente, de preencher as condições que lhe permitiram optar pela tributação desta operação, ou que o fornecedor vendesse o bem

imóvel em causa à Pactor Vastgoed durante o período de regularização (26) e o bem deixasse de estar afeto a operações tributáveis antes do final deste período. Ora, nestes dois casos, a regularização de uma dedução feita pelo fornecedor relativamente à referida transação nunca poderia ser imposta ao sujeito passivo 3 (Pactor Vastgoed), porque este não pode ser considerado devedor do IVA deduzido por outros sujeitos passivos no âmbito de uma transação à qual este é *totalmente alheio*.

ii) Segundo argumento

82. Segundo o Governo neerlandês, o artigo 12.ºa da Lei visa impedir vantagens injustificadas de que o adquirente poderia beneficiar. Segundo o Governo neerlandês, o adquirente poderia, não obstante a sua própria declaração segundo a qual utilizará o bem imóvel para prestações tributáveis, utilizar, sem qualquer obstáculo, este bem para prestações isentas de IVA, tendo adquirido o bem sem IVA incluído no preço e, portanto, sem suportar o peso do IVA. Deste modo, não apenas o vendedor sofreria um prejuízo no montante do IVA regularizado, mas o sistema do IVA estaria também, devido à possibilidade de opção, muito simplesmente, a ser posto em perigo. A isenção prevista no artigo 13.º, secção B, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Diretiva estaria, por esta via, a ser contornada.

83. É suficiente que se diga sobre este ponto que, para o adquirente, a dedução é compensada com o IVA pago. Não vejo, portanto, de que forma o sujeito passivo 3 terá tido uma «vantagem injustificada».

84. Além disso, a situação de «injustiça» para o fornecedor, que é objeto de regularização por ter confiado nas declarações do adquirente (o sujeito passivo 3), em conformidade com as quais o bem seria destinado a operações tributáveis, decorre da exigência da legislação neerlandesa de que o adquirente afete o bem imóvel a operações tributáveis em sede de IVA.

85. Para a Comissão, esta condição que impõe, para que uma transação imobiliária seja tributável, ao adquirente de um bem imóvel o dever de o utilizar para fins relativamente aos quais exista um direito à dedução do imposto, é uma condição supérflua, uma vez que um sujeito passivo não tem qualquer interesse em optar pela tributação se não utilizar o bem em causa para os referidos fins.

86. É verdade que o Tribunal de Justiça já decidiu que, embora as medidas adotadas pelos Estados-Membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (27).

87. A Comissão salienta, todavia, que a eliminação desta condição não prejudica o Fisco neerlandês. Bastaria que o sujeito passivo que efetua a entrega (o sujeito passivo 2) optasse pela tributação, deixando aos potenciais adquirentes a escolha de não concluírem a transação se esta tributação não lhes conviesse, o que sucederia muito possivelmente se eles desenvolvessem atividades sem direito a dedução, porquanto deveriam suportar o encargo final do IVA sobre a venda do bem imóvel. Na prática, podemos supor que, no estágio atual da legislação neerlandesa, os sujeitos passivos cujas atividades não conferem o direito à dedução preferem adquirir um bem imóvel antigo ou a outros sujeitos passivos isentos do IVA, ou a particulares, igualmente não abrangidos pelo IVA.

88. Poderia ainda acrescentar que se o sujeito passivo 3 modificar a afetação do bem imóvel (por exemplo, por razões económicas) depois da aquisição, não poderá deduzir o imposto que pagou ao sujeito passivo 2 e os interesses do Fisco neerlandês ficam protegidos. Com efeito, o sujeito passivo 2 poderia manter a sua dedução mas o sujeito passivo 3 já não poderia deduzir o IVA que ele próprio pagou em sede de autoliquidação, em consequência da derrogação obtida

pelo Reino dos Países Baixos, que se tornaria numa derrogação imperativa para todos.

89. Dito isto, nada obsta a que a legislação neerlandesa mantenha a condição relativa à afetação do imóvel pelo adquirente a atividades tributáveis para efeitos do exercício do direito de opção para a tributação dos imóveis. E penso, na realidade, que é aos Estados-Membros que cabe decidir sobre as modalidades do exercício do direito de opção. Contudo, o legislador nacional deve retirar todas as consequências da sua escolha, e não pode impor obrigações ao adquirente que excedam o que é permitido pela regulamentação da União em matéria de IVA.

iii) Terceiro argumento

90. O Governo neerlandês entende que o sujeito passivo 2 não deduziu o IVA «incorretamente», uma vez que no momento em que esta dedução foi operada, a dedução inicial do IVA foi aplicada de forma correta.

91. É suficiente observar, neste caso, que o sujeito passivo 2 vendeu o bem e não respeitou as condições previstas aquando da sua aquisição ao sujeito passivo 1, ou seja, que o bem fosse destinado apenas a operações tributáveis. É esta a causa, de resto, da regularização do IVA que ele deduziu.

iv) Quarto argumento

92. O Governo neerlandês indica na sua resposta escrita às perguntas do Tribunal de Justiça que o IVA também pode ser cobrado a um sujeito passivo diferente quando seja aplicável o artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Diretiva. Esta disposição refere-se à situação em que uma empresa é transferida para um sujeito passivo. Neste caso, o sujeito passivo sucede ao cedente. Também nesta situação, o ajustamento do IVA só poderia ser imposto a uma pessoa diferente do sujeito passivo que beneficiou da dedução, o que justificaria a abordagem do Governo neerlandês.

93. É suficiente que se assinale, a este respeito, que o referido artigo 5.º, n.º 8, permite expressamente a cobrança do ajustamento do IVA a um sujeito passivo diferente daquele que deduziu o IVA, sendo necessário notar que os artigos 20.º e 21.º da Sexta Diretiva não preveem expressamente nada de semelhante. Donde resulta que este argumento não põe em causa a análise preconizada nas presentes conclusões.

v) Quinto argumento

94. Por fim, a Irlanda refere os n.os 90.º e 91 do acórdão Halifax e o. (28), de acordo com os quais «[a Sexta] Diretiva apenas define, no artigo 20.º, as condições a preencher para que a dedução dos impostos a montante possa ser regularizada junto do beneficiário da entrega de bens ou da prestação de serviços [...]. Assim, cabe, em princípio, aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA pode ser cobrado *a posteriori* pelo Tesouro, mantendo-se, contudo, dentro dos limites que decorrem do direito [da União]».

95. Não me parece que o acórdão Halifax e o., já referido, ponha em causa a análise feita nas presentes conclusões.

96. É suficiente assinalar, a este respeito, que o n.º 90 do acórdão citado pela Irlanda se limita a uma única e mesma transação.

3. O artigo 12.ºa da Lei e a Decisão n.º 88/498

97. O órgão jurisdicional de reenvio refere que a possibilidade de cobrar o IVA a um sujeito passivo diferente em consequência de uma regularização poderia, eventualmente, basear-se

numa autorização conferida com fundamento no artigo 27.º da Sexta Diretiva. Masodavia, acrescenta que, quando a introdução do artigo 12.ºa da Lei foi considerada, não tinha sido apresentada, ou concedida, qualquer derrogação, na aceção do artigo 27.º da Sexta Diretiva, ao Reino dos Países?Baixos.

98. Dito isto, a Comissão entende que a derrogação obtida posteriormente pelo Reino dos Países?Baixos sob a forma da Decisão n.º 88/498 estava em vigor à data dos fatos.

99. De qualquer modo, em meu entender, esta derrogação não permite, nas circunstâncias do processo principal, justificar a tributação do sujeito passivo 3.

100. Em contrapartida, e era este o seu objetivo, serviu para que o IVA fosse pago por aquele que o irá deduzir, ou seja o sujeito passivo 2, relativamente à primeira transação, e o sujeito passivo 3 relativamente à segunda transação, o que, parece, estes fizeram.

101. Além disso, não existirá uma certa contradição em entender (29) que a transferência do IVA regularizado para o adquirente é permitida apenas com fundamento na Sexta Diretiva e em ter sido pedida uma derrogação ao abrigo do artigo 27.º desta diretiva para autorizar o mecanismo previsto no artigo 12.ºa da Lei?

102. Todavia, o Governo neerlandês argumenta que, de qualquer forma, uma norma como a do artigo 12.ºa da Lei se inscreve no prolongamento da autorização concedida pela Decisão n.º 88/498, cujo fundamento é o artigo 27.º da Sexta Diretiva.

103. Não se pode aceitar este argumento. Para mais, penso (como a Comissão) que, dado que foi necessário o recurso a uma medida derogatória baseada no artigo 27.º da Sexta Diretiva para autorizar o Reino dos Países?Baixos a considerar o adquirente o devedor do IVA relativamente a uma transação imobiliária da qual este é parte, seria tanto mais necessário recorrer ao mesmo procedimento tratando?se de uma medida, como a que está em causa no processo principal, que visa não apenas alterar o devedor do imposto mas que, ainda por cima, designa como devedor um sujeito passivo alheio à transação em causa.

104. Em conclusão, entendo que a Sexta Diretiva não permite, caso a dedução do IVA feita inicialmente nos termos do artigo 20.º da mesma seja regularizada, no sentido de ser exigida a devolução total ou parcial do montante da dedução, que o pagamento desse montante seja cobrado a uma pessoa diferente do sujeito passivo que operou a dedução no passado, e em especial à pessoa que adquiriu um bem a esse sujeito passivo, e que é alheia à transação em causa.

IV — Conclusão

105. Atendendo às considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pelo Hoge Raad der Nederlanden da forma seguinte:

A Sexta Diretiva n.º 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, aplicável à data dos factos no litígio no processo principal, não permite que, caso a dedução de imposto sobre o valor acrescentado feita inicialmente nos termos do artigo 20.º desta diretiva seja regularizada, no sentido de ser exigida a devolução total ou parcial do montante da dedução, o pagamento desse montante seja cobrado a uma pessoa diferente do sujeito passivo que fez a dedução no passado, e em especial à pessoa que adquiriu um bem a esse sujeito passivo, e que é alheia à transação em causa.

1 — Língua original: francês.

2 — Diretiva 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 L 145, p. 1), na versão aplicável à data dos factos no processo principal (a seguir a «Sexta Diretiva»).

3 — Decisão que autoriza o Reino dos Países Baixos a aplicar uma medida derogatória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a) da Sexta Diretiva (77/388/CEE), relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 269, p. 54).

4 — A Decisão 88/498 foi revogada, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008, pela Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de julho de 2006, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações (JO L 221, p. 9).

5 — Wet op de omzetbelasting 1968, de 28 de junho de 1968 (*Staatslad* 1968, n.º 329), lei que substituiu o atual imposto sobre o volume de negócios por um outro, baseado no sistema do IVA.

6 — Nos termos da disposição do artigo 6.º, parágrafo 4, da Decisão de execução de 1968, relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, a seguir a «Decisão de execução»).

7 — Nos termos das disposições conjugadas do artigo 15.º, n.º 6, da Lei e dos artigos 13.º e 13.ºa da Decisão de execução (a seguir «regularização do IVA»).

8 — A doutrina também parece estar dividida relativamente ao artigo 12.º a da Lei, como indica o advogado-geral no processo principal. V., por exemplo, van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin, 1995, nos 2 e 3; Mobach, O. L., *Omzetbelasting — Fiscaal commentaar*, Kluwer, 2003, p. 447 e seg.; van Hilten, M. E., e van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting—Fed fiscale studieserie*, Deventer: Fed 2007, n.º 6, p. 270 e 271; Ettema, C. M., e o., *Wegwijs in de BTW*, Haia, 2008, p. 377; Vetter, J. J., e o., *Invordering van belastingen —Fed fiscale studieserie*, n.º 2, Deventer: Kluwer, 2005, p. 77 e 78; Vervaeet, F. L. J., e van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, n.º 11, BtwBrief, 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, p. 66; Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, BTW-bulletin, 1999, fascículo 7/8, n.º 67; Beelen, S. T. M., e o., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, nota 2.4.1.A.f e 2.4.1.F; Oostenrijk, A. J., e Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), p. 47; van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, p. 12, e *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*,

artigo 12a, suplemento 587, abril 2010.

9 — Nos termos do artigo 15.º da Lei.

10 — V. n.º 47 *in fine* das suas observações escritas.

11 — V. ponto 3.3.4 da decisão de reenvio.

12 — Ou seja, que o bem imóvel seja totalmente, ou quase totalmente, utilizado para fins para os quais está previsto o direito à dedução do imposto.

13 — V. artigo 11.º, parágrafo 1, frase introdutória, e alínea a), frase introdutória e ponto 2, da Lei.

14 — Lei de 18 de dezembro de 1995 (Stb. 1995, n.º 659), que altera a Lei (relativa ao IVA de 1968), a lei de tributação dos atos jurídicos e algumas outras leis tributárias relacionadas com a luta antifraude em matéria de bens imóveis igualmente designada por «lei antifraude em matéria de bens imóveis».

15 — Diretiva 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 a «Diretiva IVA»)

16 — Ver, designadamente, acórdão de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, n.º 35 e jurisprudência referida).

17 — V. acórdãos de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Col. p. I-3039, n.º 24), e Klub, já referido (n.º 28).

18 — V. acórdão de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo (C-234/11, n.os 30 a 31), o qual se refere ao acórdão de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, Col. p. I-11087, n.º 57). Ver, igualmente, acórdãos Uudenkaupungin kaupunki, já referido (n.º 26), bem como de 29 de novembro de 2012, Gran Via Moine?ti (C-257/11, n.º 38 e jurisprudência referida).

19 — V., entre outros, n.os 34 e 47 das observações do Governo neerlandês.

20 — Ou seja, uma norma que designa o adquirente de um bem imóvel (o sujeito passivo 3) como devedor da regularização de uma dedução, ainda que esta dedução tenha sido inicialmente realizada pelo fornecedor desse bem (o sujeito passivo 2), no âmbito da transação anterior do mesmo bem realizada com outro sujeito passivo (o sujeito passivo 1).

21 — Proposta da Sexta Diretiva do Conselho, 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 [COM(73) 950 final].

22 — Segundo o qual, «[a] dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros».

23 — V. nota de rodapé 15 das presentes conclusões.

24 — A Irlanda refere-se ao acórdão de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Col. p. I-1, n.º 21), que faz referência ao acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, Col. p. I-857).

25 — No n.º 13 da sua resposta às perguntas escritas do Tribunal de Justiça.

26 — No que se refere a este segundo caso, de facto, quando o sujeito passivo 2 vende o bem ao sujeito passivo 3, sabe perfeitamente quanto tempo o bem esteve afeto a atividades tributáveis e que o IVA deverá eventualmente vir a ser regularizado.

27 — V., designadamente, acórdãos de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, Col. p. I?4191, n.º 30); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, Col. p. I?771, n.º 20), e de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, Colet., p. I?14191, n.º 22).

28 — Acórdão de 21 de fevereiro de 2006 (C?255/02, Col. p. I?1609, n.os 90 e 91). V., igualmente, despacho de 3 de março de 2004, Transport Service (C?395/02, Colet. p. I?1991, n.os 27 e 28).

29 — No n.º 21 da resposta do referido Governo às perguntas escritas do Tribunal de Justiça.