

Downloaded via the EU tax law app / web

Edição provisória

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 24 de março de 2022 (1)

Processo C?56/21

UAB «ARVI» ir ko

contra

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Mokestinin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Comissão do Contencioso Tributário junto do Governo da República da Lituânia, Lituânia)]

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 137.º – Faculdade de optar pela tributação de operações isentas – Requisitos do direito de opção – Margem de apreciação dos Estados?Membros – Do sentido da forma – Consequências de uma violação das formalidades»

I. Introdução

1. Já em 1858, Rudolf von Jhering – um conhecido jurista alemão – dizia: «A forma é a maior inimiga da arbitrariedade, a irmã gémea da liberdade» (2).

2. É possível que seja também por esta razão que a Lituânia sujeitou certas consequências jurídicas materiais da legislação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ao cumprimento de determinadas formalidades. Assim, só é possível optar pela tributação de uma operação cujo destinatário seja um sujeito passivo registado para efeitos do IVA. No caso em apreço, o registo do adquirente só pôde ser efetuado um mês mais tarde. Deste modo, este requisito não se encontrava preenchido no momento da realização da operação. Consequentemente, nos termos da legislação lituana, o prestador não pôde renunciar à isenção da operação. Devido exclusivamente ao incumprimento das formalidades, o prestador teve, portanto, de regularizar numa base *pro rata temporis* a sua dedução do IVA suportado a montante relativo aos custos de produção.

3. No entanto, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, na legislação relativa ao IVA, a apreciação material prima, em determinados casos, sobre o cumprimento de formalidades [«substance over form» (prevalência da substância sobre a forma)] (3),

nomeadamente no que se refere à dedução ou à isenção de uma operação. Poderá, porém, esta abordagem aplicar-se igualmente aos direitos de opção dos Estados-Membros? O presente caso diz respeito à pertinência dos requisitos formais no caso de um Estado-Membro ter exercido o seu direito de opção, prevendo uma tributação opcional. A Comissão defende uma abordagem meramente material também neste contexto.

4. Pelo contrário, mais recentemente, o legislador da União tem partido da ideia de segurança jurídica através do cumprimento das formalidades. É o que demonstra a nova redação – não aplicável, todavia, no caso em apreço – do artigo 138.º, n.os 1 e 1ª, da Diretiva IVA (4). Talvez o legislador da União também se tenha deixado inspirar a este respeito pela citação acima referida. Em todo o caso, o Tribunal de Justiça tem, com o caso em apreço, mais uma vez a oportunidade de se debruçar sobre o «sentido da forma» na legislação relativa ao IVA (5) – no contexto desta vez da faculdade de opção.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. O quadro jurídico é constituído pela Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (6) (a seguir «Diretiva IVA»).

6. O artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA prevê as seguintes isenções:

«1. 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».

7. O artigo 137.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA estabelece:

«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».

8. O artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA prevê:

«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.»

9. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA regula o âmbito material da dedução:

«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.»

10. O artigo 187.º da Diretiva IVA refere-se à regularização das deduções, tendo 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.

[...]»

11. O artigo 188.º da Diretiva IVA estabelece:

«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.»

B. Direito lituano

12. No artigo 32.º, n.º 3, da Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Lei da República da Lituânia, Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado; a seguir «Lei sobre o IVA»), a República da Lituânia utilizou a faculdade concedida aos Estados-Membros pelo artigo 137.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. Nos termos daquela disposição:

«No que respeita a um bem imóvel por natureza, que está isento de IVA nos termos do n.º 1 ou do n.º 2 do presente artigo, o sujeito passivo pode optar pela tributação do IVA, de acordo com as modalidades previstas na presente lei, quando o bem for vendido ou de outro modo transmitido a um sujeito passivo registado para efeitos do IVA [...], e essa opção produz efeitos durante um período de, pelo menos, 24 meses a contar da data da declaração da opção, relativamente a todas as operações concluídas por esse sujeito. O sujeito passivo tem de declarar a sua opção de acordo com as modalidades fixadas pela Autoridade Tributária Central. [...]»

13. Nos termos do artigo 58.º, n.º 1, da Lei sobre o IVA: «O sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago a montante e/ou na importação relativamente aos bens e/ou serviços

adquiridos e/ou importados, quando esses bens ou serviços se destinem a ser utilizados no âmbito das seguintes atividades por ele desenvolvidas: 1) entrega de bens e/ou prestação de serviços sujeitos a IVA [...]»

14. Nos termos do artigo 67.º, n.º 2, da referida lei:

«As deduções devem ser regularizadas segundo as modalidades previstas no presente artigo: em relação aos bens imóveis por natureza, durante um período de 10 anos [...] a contar do período de tributação em que o IVA a montante e/ou na importação sobre esses bens tenha sido total ou parcialmente deduzido (no caso de beneficiação substancial de um edifício/estrutura, a dedução do IVA a montante que incida sobre o bem de investimento corpóreo assim produzido será regularizada durante um período de 10 anos a contar do período de tributação durante o qual as obras de beneficiação foram concluídas). [...]»

15. Nos termos do artigo 67.º, n.º 5, da mesma lei:

«Caso se verifique que o bem de investimento corpóreo começou a ser utilizado para uma atividade diferente das especificadas no artigo 58.º, n.º 1, da presente lei ou que foi perdido, a dedução do IVA deve ser regularizada na declaração de IVA referente ao período de tributação em que as circunstâncias acima referidas se verificaram, mediante o aumento do montante do IVA devido (ou mediante a redução do montante do IVA a reembolsar) em conformidade (ou seja, a parte do IVA, deduzida a montante ou na importação, relativa ao período remanescente até ao termo do prazo fixado para a regularização da dedução de IVA).»

16. A República da Lituânia não optou pela faculdade de renunciar à regularização, prevista no artigo 188.º, n.º 2, da Diretiva IVA.

III. Litígio no processo principal

17. O presente pedido de decisão prejudicial insere-se no contexto de um litígio que opõe a «ARVI» ir ko UAB (a seguir «ARVI»), uma sociedade de responsabilidade limitada, à Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspeção Tributária do Distrito de Kauna, Lituânia; a seguir «administração fiscal»).

18. A ARVI tinha construído um edifício anexo, classificado como «para fins domésticos», equipado com uma sala de *fitness*, numa parcela de terreno classificada como «para fins diversos» e arrendada aos sócios (a seguir «edifício»). A ARVI declarou o custo de construção do bem de investimento e o IVA na sua declaração de IVA relativa a janeiro de 2013.

19. Em 8 de maio de 2015, a ARVI vendeu à empresa «Investicijų ir inovacijų fondas, UAB» (a seguir «adquirente») o edifício pelo montante de 371 582,48 euros, incluindo IVA no montante de 64 489,52 euros. Embora a adquirente fosse, aquando da aquisição, um sujeito passivo, ainda não se encontrava registada para efeitos do IVA. À data da celebração do contrato, a adquirente já tinha solicitado o seu registo como sujeito passivo para efeitos do IVA. No entanto, este (primeiro) pedido de registo não foi – desconhecendo o Tribunal de Justiça os motivos – deferido. A adquirente só foi registada como sujeito passivo para efeitos do IVA um mês mais tarde (junho de 2015).

20. A administração fiscal considera que o registo da adquirente como sujeito passivo para efeitos do IVA constitui, todavia, um requisito necessário para o sujeito passivo poder optar pela tributação da sua entrega. Assim sendo, a operação deveria obrigatoriamente ter sido considerada uma entrega de bens imóveis isenta. Daqui resulta, por sua vez, que a dedução do IVA efetuada em janeiro de 2013 deveria ter sido regularizada na declaração de IVA relativa a

maio de 2015. Por conseguinte, a ARVI devia ter apresentado um montante de regularização correspondente ao período entre maio de 2015 e dezembro de 2022. A administração fiscal ordenou, deste modo, à ARVI o pagamento do IVA no montante de 252 296 euros, acrescido das sanções pecuniárias e dos juros de mora correspondentes.

21. Ao contrário, no entender da ARVI, o requisito previsto no artigo 32.º, n.º 3, da Lei sobre o IVA, segundo o qual o adquirente deve ser não apenas um sujeito passivo mas também um sujeito passivo registado para efeitos do IVA, constitui uma violação dos princípios da neutralidade do IVA e da livre concorrência e não é de modo algum compatível com os objetivos da Diretiva IVA nem com a jurisprudência do Tribunal de Justiça. Por conseguinte, a ARVI apresentou uma reclamação junto da Inspeção Tributária Central. Esta reclamação foi indeferida. A ARVI apresentou, então, uma reclamação desta decisão junto da Comissão do Contencioso Tributário.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

22. Por Decisão de 16 de outubro de 2020, a Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Comissão do Contencioso Tributário junto do Governo da República da Lituânia, Lituânia), perante a qual foi apresentada esta reclamação, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão prejudicial:

1. É conforme com os artigos 135.º e 137.º da Diretiva IVA e com os princípios da neutralidade e da efetividade do IVA uma legislação nacional por força da qual um sujeito passivo apenas tem o direito de optar pela cobrança do IVA sobre [a entrega de] um bem imóvel isenta de IVA se o bem for transmitido a um sujeito passivo que se encontra registado para efeitos do IVA no momento da conclusão da operação?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é conforme com as disposições da Diretiva IVA que regulam o direito do fornecedor à dedução do IVA e à regularização da dedução e com os princípios da neutralidade do IVA e da efetividade uma interpretação da legislação nacional segundo a qual o fornecedor de um bem imóvel deve regularizar a dedução do IVA suportado a montante com a aquisição desse imóvel, quando tenha optado por aplicar IVA sobre a entrega do bem imóvel e essa opção esteja excluída pela legislação nacional pelo simples facto de o adquirente não ser um sujeito passivo registado para efeitos do IVA?

3. É conforme com as disposições da Diretiva IVA relativas ao direito do fornecedor à dedução do IVA e à regularização da dedução e com o princípio da neutralidade do IVA uma prática administrativa de acordo com a qual, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, o fornecedor de um bem imóvel é obrigado a regularizar a dedução do imposto pago a montante com a aquisição ou a construção desse bem imóvel, uma vez em que essa operação é considerada uma entrega de um bem imóvel isenta de IVA, dada a inexistência do direito de optar pela cobrança do IVA (porquanto o adquirente não dispõe de um número de identificação para efeitos do IVA no momento da conclusão da operação), quando à data da conclusão da operação o adquirente já tinha solicitado a sua inscrição no registo como sujeito passivo para efeitos do IVA e foi registado nessa qualidade um mês após a conclusão da operação? Nesse caso, é importante determinar se o adquirente do bem imóvel, registado como sujeito passivo para efeitos do IVA após a operação, utilizou efetivamente o imóvel adquirido no âmbito de uma atividade sujeita a IVA e se não existem provas de fraude ou de abuso?

23. No processo no Tribunal de Justiça apresentaram observações escritas a ARVI, a Lituânia e a Comissão Europeia. Nos termos do artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência.

V. **Apreciação jurídica**

A. **Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial**

24. O pedido de decisão prejudicial foi apresentado pela Comissão do Contencioso Tributário junto do Governo da República da Lituânia. A Comissão do Contencioso Tributário é uma instância pré-contenciosa de exame de litígios em matéria fiscal. É certo que, no que respeita a esta Comissão, o Tribunal de Justiça declarou, em 2010, que esta era um órgão jurisdicional com legitimidade para apresentar pedidos prejudiciais, na aceção do artigo 267.º TFUE (7). No entanto, tendo em conta a jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça, as considerações então feitas poderão ter de ser revistas (8).

25. As dúvidas quanto à existência da qualidade de órgão jurisdicional com legitimidade para apresentar pedidos prejudiciais resultam, no caso em apreço, do facto de a decisão da Comissão do Contencioso Tributário não poder ser contestada na mesma medida por ambas as partes. A administração fiscal apenas pode interpor recurso dessa decisão em circunstâncias específicas (divergências de interpretação da legislação fiscal entre a Comissão do Contencioso Tributário e a administração fiscal). A decisão da Comissão do Contencioso Tributário parece, portanto, destinar-se principalmente a assegurar a interpretação uniforme da lei na administração fiscal. Tal explicaria igualmente por que razão a Comissão do Contencioso Tributário depende, não do poder judicial, mas sim do executivo (Governo), e por que razão só em seguida os órgãos jurisdicionais decidem sobre os litígios ainda por resolver.

26. Em contrapartida, os membros da Comissão do Contencioso Tributário são peritos independentes e, em todo o caso, o sujeito passivo pode impugnar a decisão, sem qualquer limite, perante um órgão jurisdicional. Neste contexto, a matéria de facto não parece ter mudado significativamente em relação à decisão de 2010 e nenhuma das partes interessadas expressou dúvidas quanto à legitimidade para apresentar pedidos prejudiciais. O Tribunal de Justiça não dispõe, portanto, de novos elementos precisos. Por conseguinte, continuo a partir do princípio de que a Comissão do Contencioso Tributário tem legitimidade para apresentar pedidos prejudiciais.

B. **Quanto às questões prejudiciais**

27. Em última análise, as três questões prejudiciais dizem todas respeito à questão de saber se a Diretiva IVA se opõe a uma legislação nacional por força da qual a possibilidade de considerar uma operação isenta uma operação tributável foi sujeita pelo Estado-Membro à condição de o destinatário ser um sujeito passivo registado.

28. Uma vez que o não cumprimento desta condição implica que o prestador deve regularizar, na respetiva proporção, a sua dedução do IVA suportado a montante, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a violação dos princípios da neutralidade e da proporcionalidade. Esta última questão parece colocar-se ao órgão jurisdicional de reenvio sobretudo porque esta condição só foi cumprida um mês mais tarde, o destinatário realiza operações com direito a dedução e, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, não se está perante uma situação de fraude ou de abuso.

29. Uma vez que as três questões dependem da extensão da possibilidade de um Estado-Membro prever uma tal opção e sujeitá-la a requisitos formais, estas questões podem ser consideradas em conjunto. Para o efeito, analisarei em pormenor, em primeiro lugar, o sentido e a finalidade do direito de opção previsto no artigo 137.º, n.º 1, da Diretiva IVA (v., a este respeito, ponto C.). Posteriormente, indicarei os limites dos poderes regulamentares no que respeita às regras de exercício do direito de opção, que o n.º 2 do artigo 137.º da Diretiva IVA confere aos

Estados?Membros (v., a este respeito, ponto D.).

C. Quanto ao sentido e à finalidade do direito de opção previsto no artigo 137.º, n.º 1, da Diretiva IVA

30. O artigo 137.º, n.º 1, da Diretiva IVA permite aos Estados?Membros conferirem aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação de operações inicialmente isentas de imposto.

31. A necessidade de poder renunciar a uma isenção fiscal explica-se pelo facto de as isenções de IVA terem por objetivo o favorecimento, não da empresa prestadora, mas sim do destinatário das prestações (9). Tal decorre da natureza do IVA enquanto imposto geral sobre o consumo, cujo encargo recai não sobre a empresa prestadora (sujeito passivo), mas sim sobre o *destinatário da prestação* (destinatário do imposto) (10).

32. Todavia, este favorecimento do destinatário da prestação implica a *exclusão da dedução do IVA suportado a montante pelo prestador*, no caso em apreço, a ARVI. É certo que o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA isenta a venda deste bem imóvel para a ARVI. Daqui resulta, contudo, a impossibilidade da dedução do IVA suportado a montante relativamente aos custos de construção dos edifícios (ou, como no caso em apreço, a necessidade de regularizar essa dedução). Consequentemente, o prestador deve incluir estes custos no seu preço. Este não pode, porém, indicá-los separadamente, uma vez que a prestação está isenta de imposto. Deste modo, todos os adquirentes suportarão este IVA relativo aos custos de construção, sem dele se poderem exonerar. Uma isenção será sempre dificultada pela inexistência de uma fatura que apresente o IVA em separado (11) relativamente a uma prestação tributável.

33. No entanto, se o adquirente for um empresário com direito à dedução do IVA, não é economicamente rentável para o mesmo comprar à ARVI o terreno edificado isento de imposto. Em vez disso, este empresário deveria adquirir um terreno não edificado e construir ele próprio o edifício. Neste último caso, o empresário teria nomeadamente um direito à dedução do IVA suportado a montante sobre os custos de construção do edifício. Como resultado, nenhum sujeito passivo com direito à dedução do IVA adquiriria à ARVI um terreno edificado, construindo antes ele próprio o edifício.

34. Deste modo, o fornecedor de uma prestação isenta (terreno edificado) a outros sujeitos passivos com direito à dedução do IVA é colocado numa situação de desvantagem concorrencial. No caso destes últimos é preferível construir eles próprios o edifício, uma vez que podem, em seguida, deduzir o IVA pago a montante. No entanto, se o autofornecimento for mais favorável a um sujeito passivo do que o fornecimento externo através de outro sujeito passivo, então, os fornecedores profissionais (como, no caso em apreço, a ARVI) deixam de poder participar neste mercado (venda a empresas com direito à dedução do IVA).

35. Consequentemente, a faculdade de opção prevista no artigo 137.º da Diretiva IVA assegura que o prestador (no caso em apreço, a ARVI) não seja excluído do acesso a este mercado. A renúncia à isenção fiscal tem por finalidade a *prevenção de desvantagens concorrenciais na esfera do prestador* em domínios abrangidos pelo artigo 137.º da Diretiva IVA. O legislador da União parece ter visto, precisamente nas operações relativas aos bens imóveis, a possibilidade de uma distorção da concorrência para os comerciantes e locadores profissionais, permitindo, por conseguinte, aos Estados?Membros eliminá-la.

D. Quantos aos limites da faculdade de configuração conferida pelo artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA

36. Nos termos do artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA, os Estados?Membros determinam as

regras de exercício do direito de opção previsto no n.º 1. Os Estados-Membros podem, neste sentido, limitar o alcance do direito de opção. Daí resulta – como foi confirmado diversas vezes pelo Tribunal de Justiça (12) –, que os Estados-Membros – como também salienta a Lituânia – gozam de um «amplo poder de apreciação». Com efeito, cabe-lhes apreciar se importa instituir ou não o direito de opção, consoante o que considerarem oportuno em função do contexto existente nos seus países num determinado momento (13). Os Estados-Membros podem, por isso, revogar o direito de opção depois de o terem instituído (14). Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os Estados-Membros podem determinar as modalidades de exercício do direito de opção e mesmo suprimi-lo (15).

37. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, tal abrangeria, por exemplo, também a necessidade de uma declaração expressa prévia de opção (16), mas não, porém, um prazo suplementar de dedução após o exercício efetivo da renúncia (17). O artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA permite igualmente que, ao exercerem o seu poder de apreciação relativo ao direito de opção, os Estados-Membros possam isentar determinadas operações ou determinadas categorias de sujeitos passivos do âmbito de aplicação deste direito (18).

38. Quando os Estados-Membros usarem da faculdade de restringir o alcance do direito de opção e de determinar as modalidades do seu exercício, devem respeitar os objetivos e os princípios gerais da Diretiva IVA, designadamente o princípio da neutralidade fiscal e a exigência da aplicação correta, simples e uniforme das isenções previstas (19), bem como o princípio da proporcionalidade (20).

1. **Quanto aos limites materiais da faculdade conferida aos Estados-Membros**

39. O n.º 2 do artigo 137.º permite que os Estados-Membros determinem as regras de exercício do direito de opção previsto no n.º 1, sempre que confirmam ao sujeito passivo uma tal possibilidade de renúncia. Esta faculdade refere-se às regras de exercício da renúncia ao regime de isenção fiscal da própria operação e ao alcance do direito de opção (21).

40. Em contrapartida, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os Estados-Membros não podem utilizar este poder para revogar um direito à dedução já adquirido (22). Com efeito, uma limitação das deduções de IVA ligadas às operações tributadas, após o exercício do direito de opção, respeitaria, não ao «alcance» do direito de opção que os Estados-Membros podem restringir nos termos do artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA, mas às consequências do exercício deste direito (23).

41. Por conseguinte, ao abrigo da legislação em matéria de IVA, não deve tão-pouco ser possível, por exemplo, uma revogação unilateral da renúncia, com efeito retroativo, por parte do prestador em detrimento do destinatário da prestação. A possibilidade de uma revogação de uma renúncia com efeitos retroativos refere-se nomeadamente, não a qualquer modalidade de exercício da renúncia por parte do prestador, mas apenas às consequências de um direito à dedução já exercido para o destinatário da prestação. Além disso, o Tribunal de Justiça considera que os princípios da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica opõem-se a que uma alteração legislativa posterior ao fornecimento destes bens retire, com efeito retroativo, o direito à dedução (24).

42. Porém, esta limitação material da faculdade de configuração do direito à renúncia não diz respeito à regularização da dedução do imposto efetuada pela ARVI no caso em apreço. Com efeito, tal regularização não altera retroativamente a exigência relativa às regras de exercício da renúncia (25) ou as suas consequências jurídicas. Pelo contrário, a regularização em causa é simplesmente uma consequência da isenção fiscal devido à ausência de uma renúncia (efetiva). Esta regularização (v. artigo 188.º, n.º 1, da Diretiva IVA) teria tido igualmente lugar, mesmo que a

Lituânia não tivesse previsto qualquer possibilidade de renúncia, uma vez esta resulta da própria diretiva, ou seja, da sua transposição.

43. Por conseguinte, como o advogado?geral L. A. Geelhoed salientou há cerca de 18 anos (26), esta incidência (ou seja, a regularização de uma dedução do imposto pago a montante devido a uma cessão isenta), não deve ser atribuída às disposições nacionais, mas sim ao comportamento dos sujeitos passivos [neste caso, a venda de um bem imóvel de um sujeito passivo a um sujeito passivo (ainda) não registado]. Assim, não houve qualquer violação dos limites materiais da faculdade conferida aos Estados?Membros pelo artigo 137.º, n.º 2, da Diretiva IVA.

2. **Princípio da neutralidade**

44. No entanto, a condição de que o destinatário da entrega do bem imóvel em causa deve ser não só um sujeito passivo mas também um sujeito passivo registado é suscetível de violar o princípio da neutralidade do IVA.

45. O princípio da neutralidade opõe-se a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA (27).

46. No caso em pareço, não se vislumbra uma violação da igualdade das condições de concorrência. Com efeito, a faculdade de opção tem precisamente por objetivo – como já foi referido acima no ponto C. – evitar desvantagens concorrenciais para o prestador.

47. A condição, imposta pelo direito lituano, de, no momento da realização da operação, o adquirente dever ser um sujeito passivo registado em nada altera esta situação. Com efeito, todos os fornecedores de bens imóveis estão sujeitos, no que respeita à renúncia, à mesma condição de o adquirente dever ser um sujeito passivo registado (28). No caso em apreço, nenhum outro fornecedor de bens imóveis poderia ter validamente optado pela tributação.

3. **Princípio da proporcionalidade**

48. No entanto, poderá ser desproporcionado obrigar um sujeito passivo a regularizar uma dedução já efetuada pelo simples facto de o seu adquirente não estar – ou, neste caso, com apenas um mês de atraso – registado como sujeito passivo. Tal significa que o requisito de registo não é adequado para garantir a realização do objetivo que prossegue e ultrapassa o necessário para o alcançar (29).

49. O objetivo do requisito de registo do destinatário da prestação consiste em facilitar o controlo à administração fiscal da renúncia, visto que – como já foi referido acima no ponto C. – este só faz sentido face a um sujeito passivo com direito à dedução. Por outro lado, este requisito contribui para a segurança (30) e a clareza jurídicas. Assim, a prova de registo permite ao prestador saber claramente se estão reunidas as condições para uma renúncia, de maneira a que uma dedução por ele efetuada não tenha de ser objeto de regularização. Na falta do elemento relativo ao registo, outro privado (e, por vezes, também a administração fiscal) dificilmente poderá determinar se uma pessoa opera já na qualidade de sujeito passivo na aceção da legislação em matéria de IVA, especialmente no início da atividade económica.

50. Tanto a gestão e o controlo efetivos do IVA, que, segundo o Tribunal de Justiça, têm um impacto direto no financiamento da União Europeia (31), como o princípio da segurança jurídica são objetivos legítimos. A exigência de um registo bem?suucedido não é inadequada para concretizar estes objetivos.

51. Deste modo, importa ainda analisar se existe um meio menos restritivo e igualmente adequado e, caso contrário, verificar se a relação entre a finalidade e os meios foi respeitada. No caso em apreço não consigo vislumbrar um meio menos restritivo e igualmente adequado. A exigência relativa à existência material do estatuto de um sujeito passivo é substancialmente mais difícil de verificar, tanto para a administração fiscal, como para o prestador. Por conseguinte, para estes, tal exigência não é nem menos restritiva nem igualmente adequada para concretizar os objetivos acima referidos.

52. Da ponderação (relação entre a finalidade e os meios) dos bens jurídicos em causa (segurança jurídica e gestão mais eficaz, por um lado, e interesse do prestador na renúncia a fim de não ter de regularizar o imposto pago a montante, por outro) também não resulta que a exigência de registo imposta ao destinatário da prestação seja desproporcionada.

53. Não me parece inadequado exigir a um sujeito passivo, que pretenda, nesta situação jurídica, a tributação de uma operação inicialmente isenta de imposto, a obtenção da prova de registo do destinatário da prestação ao abrigo da legislação em matéria de IVA. Com efeito, se o destinatário da prestação não provar o registo, poderá, então, integrar o risco de regularização do imposto pago a montante no preço de venda, de modo a não sofrer qualquer prejuízo. Se o destinatário da prestação não pretender pagar este preço – um preço presumivelmente mais elevado –, este deve demonstrar que está registado. Sem esta prova, o prestador pode procurar outro adquirente ou aguardar a conclusão da transação até ao deferimento de um eventual registo já solicitado.

54. Assim, ao dar início ao procedimento de registo e ao aguardar o seu deferimento, o próprio destinatário da prestação pode ter influência sobre o tratamento para efeitos do IVA da entrega de bens imóveis (32). Em contrapartida, o prestador poderá identificar quando está ou não perante um sujeito passivo registado. O prestador poderá ajustar o cálculo do preço de venda a essa situação. Neste sentido, estas limitações (temporárias) à possibilidade de renúncia não são desproporcionadas aos objetivos prosseguidos (gestão eficaz e segurança jurídica das partes interessadas).

55. Em conclusão, a condição estabelecida pela legislação nacional, segundo a qual o destinatário da prestação deve ser um sujeito passivo registado para que o prestador possa renunciar validamente à isenção fiscal da sua prestação, é, por conseguinte, proporcional.

56. A jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual o sujeito passivo não pode ser impedido de *exercer o seu direito à dedução* porque não estava registado como sujeito passivo para efeitos de IVA antes de utilizar os bens adquiridos no âmbito da sua atividade tributada (33), não conduz a uma conclusão diferente. Com efeito, não se trata, no caso em apreço, do exercício do direito à dedução do IVA por parte do sujeito passivo, mas sim da eficácia de uma renúncia a uma isenção fiscal face a um destinatário da prestação não registado para efeitos fiscais.

57. A jurisprudência do Tribunal de Justiça denominada «substance over form» (34), dotada de um âmbito de aplicação mais vasto, também não permite chegar a uma conclusão diferente. Segundo esta jurisprudência, o princípio da neutralidade do IVA exige que a isenção de IVA (ou a dedução deste imposto pago a montante) seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas formalidades.

58. Assim, é, desde logo, questionável se esta jurisprudência pode continuar a ser respeitada, na sua forma atual, tendo em conta a evolução legislativa da Diretiva IVA. Em reação nomeadamente também à jurisprudência do Tribunal de Justiça (35), o legislador da União estabeleceu agora expressamente no n.º 1 do artigo 138.º da Diretiva IVA que a comunicação

pelo destinatário da prestação do seu número de identificação para efeitos do IVA ao prestador constitui um requisito (material) para uma entrega intracomunitária isenta de imposto.

59. Além disso, o Tribunal de Justiça já moderou a sua abordagem «substance over form», afirmando que certas formalidades podem assumir uma importância maior do que outras e, devem, portanto, ser respeitadas, apesar do seu carácter formal (36).

60. No que se refere aos direitos de opção, o Tribunal de Justiça decidiu mesmo expressamente que o cumprimento de um procedimento específico (o Luxemburgo tinha subordinado uma opção válida a um procedimento de aprovação prévia junto da administração fiscal) não constitui, de modo algum, uma restrição ao direito à dedução do IVA suportado a montante (37). Na opinião do Tribunal de Justiça, o facto de esse procedimento não ser retroativo não o tornava, acertadamente, desproporcionado (38). Assim, é irrelevante, no caso em apreço, que o destinatário da prestação da ARVI tenha obtido um mês mais tarde – sem efeito retroativo – o estatuto de sujeito passivo registado.

61. Por conseguinte, a jurisprudência do Tribunal de Justiça quanto à não incidência, em geral, dos aspetos formais na legislação em matéria de IVA é desprovida de pertinência para os direitos de opção e de configuração dos Estados-Membros.

VI. Conclusão

62. Consequentemente, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pela Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Comissão do Contencioso Tributário junto do Governo da República da Lituânia, Lituânia):

1. O artigo 137.º da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, permite que um Estado-Membro sujeite a renúncia efetiva por parte do prestador a uma isenção fiscal nela prevista ao requisito de o destinatário da prestação ser um sujeito passivo registado. O cumprimento deste requisito «formal» não viola o princípio da neutralidade, nem é desproporcionado.

2. O incumprimento desta «formalidade» implica a regularização da dedução do IVA suportado a montante pelo prestador e esta consequência jurídica resulta da isenção fiscal da cessão, prevista na Diretiva IVA. É irrelevante o facto de, em primeiro lugar, o destinatário da prestação se ter registado um mês mais tarde; em segundo lugar, ter utilizado o bem para realizar operações tributáveis; e, em terceiro lugar, não se estar perante um caso de fraude.

1 Língua original: alemão.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2.ª parte, vol. 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, p. 497 (32) – 1.ª edição.

3 V., por exemplo: Acórdãos de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, n.os 39 e segs.); de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.os 60 e segs.); de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, n.os 41 e 42); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, n.os 45 e 46); e de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 29).

4 Introduzida pela Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de

determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado em matéria de tributação das trocas comerciais entre Estados?Membros (JO 2018, L 311, p. 3) (com efeitos a partir de 27 de dezembro de 2018).

5 V, a este respeito, expressamente também: Kokott, J., «Vom Sinn der Form» *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918?2018*, Colónia, 2018, pp. 109 e segs.

6 Diretiva do Conselho de 28 de novembro de 2006, JO 2006, L 347, p. 1, na versão em vigor no ano controvertido (2015).

7 Acórdão de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, n.os 34 e segs.).

8 Neste sentido, expressamente, no contexto dos órgãos de recurso espanhóis (TEAC), a Grande Secção do Tribunal de Justiça: Acórdão de 21 de janeiro de 2020, Banco de Santander (C?274/14, EU:C:2020:17, n.º 55).

9 V., em geral: Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, VDP Dental Laboratory e o. (C?144/13 e C?160/13, EU:C:2015:116, n.º 43). Para efeito especificamente das prestações de educação, v. Acórdãos de 28 de novembro de 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, n.º 23), e de 20 de junho de 2002, Comissão/Alemanha (C?287/00, EU:C:2002:388, n.º 47).

10 V. Acórdãos de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C?214/18, EU:C:2019:301, n.º 40); de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelve?š (C?154/16, EU:C:2017:392, n.º 69); de 7 de novembro de 2013, Tulic? e Plavo?in (C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.º 34); e de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, n.º 19).

11 Quanto a esta necessidade, v., em pormenor, as minhas Conclusões no processo Wilo Salmson France (C?80/20, EU:C:2021:326, n.os 55 e segs.) e no processo Zipvit (C?156/20, EU:C:2021:558, n.os 46 e segs.).

12 Despacho de 18 de maio de 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, n.º 39); Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, n.º 48); de 12 de janeiro de 2006, Turn und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, n.º 29); de 9 de setembro de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, n.º 21); de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506, n.º 45); e de 3 de dezembro de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, n.º 17).

13 Neste sentido, expressamente: Acórdãos de 12 de janeiro de 2006, Turn und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, n.º 29), e de 3 de dezembro de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, n.º 17).

14 Acórdão de 3 de dezembro de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, n.os 17 e segs.).

- 15 Despacho 18 de maio de 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, n.º 39); Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, n.º 48); de 12 de janeiro de 2006, Turn und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, n.os 27 e 28); de 9 de setembro de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, n.º 21); de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506, n.º 45); e de 3 de dezembro de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, n.os 16 e 17).
- 16 Acórdão de 9 de setembro de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, n.os 26 e segs.).
- 17 Neste sentido, também Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, n.os 43 e segs.).
- 18 Neste sentido, expressamente, Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Turn und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, n.º 30).
- 19 Despacho de 18 de maio de 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, n.º 40), Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Turn und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, n.º 31).
- 20 Trata-se igualmente de um princípio geral em matéria de IVA: v. Acórdãos de 26 de outubro de 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, n.º 57), e de 27 de janeiro de 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, n.º 52).
- 21 Despacho de 18 de maio de 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, n.º 39); Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, n.º 49), e de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, n.º 46).
- 22 Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, n.º 48), e Acórdão de 3 de dezembro de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, n.os 24 e 26).
- 23 Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, n.º 49), e de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, n.º 46).
- 24 Acórdão de 8 de junho de 2000, Schloßstrasse (C?396/98, EU:C:2000:303, n.º 47), e Acórdão de 3 de dezembro de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, n.os 24 e 26).
- 25 V. Acórdão de 26 de novembro de 2020, Sögård Fastigheter (C?787/18, EU:C:2020:964, n.os 48 e segs. e jurisprudência referida).
- 26 Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no processo Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, n.º 51).
- 27 V. Acórdãos de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, n.º 30); de 7 de setembro de 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, n.º 20); e de 11 de junho de 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, n.º 22).
- 28 Isto distingue a situação do caso em apreço, por exemplo, da situação em que se baseiam as declarações do Tribunal de Justiça no Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Turn und Sportunion

Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, n.º 47).

29 Neste sentido, Acórdão de 26 de outubro de 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, n.º 57), e Acórdão de 27 de janeiro de 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, n.º 52).

30 Quanto a este critério, v. também, desde logo, as Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no processo Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, n.º 49).

31 Este argumento pode ser encontrado em várias decisões do Tribunal de Justiça [v. Acórdãos de 17 de janeiro de 2019, Dzivev e o. (C?310/16, EU:C:2019:30, n.º 26); de 5 de dezembro de 2017, M.A.S. e M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, n.º 31); de 8 de setembro de 2015, Taricco e o. (C?105/14, EU:C:2015:555, n.º 38); e de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, n.º 26)]. Contudo, tal argumento é posto em causa por uma declaração recente da Comissão e a configuração atual do mecanismo de financiamento da União. V. Proposta, de 24 de abril de 2019, de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e a Diretiva 2008/118/CE relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo no que respeita ao esforço de defesa no âmbito da União, COM(2019) 192 final, p. 10 (versão PT: «Ao alargar o âmbito das isenções de IVA, a proposta poderia reduzir as receitas do IVA cobradas pelos Estados-Membros e, por conseguinte, o recurso próprio IVA. Embora não haja implicações negativas para o orçamento da UE, uma vez que o recurso próprio baseado no rendimento nacional bruto (RNB) compensa qualquer despesa não coberta pelos recursos próprios tradicionais e pelo recurso próprio IVA, os recursos próprios IVA não cobrados provenientes de determinados Estados-Membros teriam de ser compensados por todos os Estados-Membros através do recurso próprio baseado no RNB.»]

32 Quanto a este argumento, v. igualmente: Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed no processo Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, n.º 51), Acórdão de 9 de setembro de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, n.os 26 e segs.).

33 Acórdãos de 7 de março de 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, n.º 33); de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, n.º 61); e de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, n.º 51).

34 V., a este respeito, em pormenor, também Kokott, J., «Vom Sinn der Form» *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918?2018*, Colónia, 2018, pp. 109 e segs..

No contexto da dedução do imposto pago a montante, v.: Acórdãos de 21 de novembro de 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 41); de 15 de setembro de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, n.º 38); de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, n.os 60 e segs.); e de 11 de dezembro de 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, n.os 41 e seg.).

No contexto das isenções fiscais, v.: Acórdãos de 20 de outubro de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, n.os 39 e segs.); de 27 de setembro de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, n.os 45 e seg.); e de 27 de setembro de 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, n.º 29).

35 Caso contrário, não é possível compreender as indicações contidas nos considerandos 3 e 7 da Diretiva (UE) 2018/1910 do Conselho, de 4 de dezembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado em matéria de tributação das trocas comerciais

entre Estados-Membros (JO 2018, L 311, p. 3):

(3) «[O] Conselho convidou a Comissão a introduzir certas melhorias nas regras do IVA da União aplicáveis às operações transfronteiriças, no que respeita ao papel do número de identificação IVA no contexto da isenção das entregas intracomunitárias [...]»

(7) «[P]ropõe-se que a inclusão do número de identificação IVA do adquirente [...] passe a constituir uma condição substantiva para a aplicação da isenção, em vez de um requisito formal.»

36 V. Acórdão de 21 de outubro de 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, n.º 82). Infelizmente, o Tribunal de Justiça deixou em aberto a questão de saber quais são as indicações formais obrigatoriamente necessárias num documento para que este possa ser considerado uma fatura. V. a este respeito, porém, as minhas Conclusões no processo Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, n.os 89 e segs.) e no processo Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, n.os 77 e segs.).

37 Acórdão de 9 de setembro de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, n.º 28).

38 Acórdão de 9 de setembro de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, n.º 29).