



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Regularizações das deduções do IVA em bens de investimento imobiliário

Será a abordagem portuguesa singular no contexto europeu?

Rita Teixeira da Cunha

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Regularizações das deduções do IVA em bens de investimento imobiliário

Será a abordagem portuguesa singular no contexto europeu?

Rita Teixeira da Cunha

Orientador: Professor Doutor Miguel Correia

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

Aos meus avós.

Resumo

O direito à dedução é essencial para assegurar a regular operabilidade do IVA, não podendo, salvo nos casos expressamente previstos, ser limitado, em cumprimento do princípio da neutralidade. Estas deduções poderão ser objeto de regularização, sendo de origem diversa as circunstâncias que poderão obrigar a proceder, a posteriori, a ajustamento das deduções anteriormente realizadas. Nesta tese debruçar-nos-emos, em particular, sobre a operação do mecanismo da regularização no caso de bens de investimento imobiliário, que se caracterizam, essencialmente, pelo seu carácter duradouro, com o objetivo de avaliar a pertinência técnica do regime existente em Portugal.

Palavras-chave: IVA, Direito à dedução, Regularizações, Bens de investimento imobiliário.

Abstract

The right to deduct is essential to ensure the regular operation of VAT and cannot be limited, except in cases expressly provided for, in compliance with the principle of neutrality. These deductions may be subject to regularization, and the circumstances that may require this adjustment of previously made deductions may vary. In this thesis we will focus in particular on the operation of the regularization mechanism in the case of real estate investment assets, which are essentially characterized by their durability, with the aim of assessing the technical accuracy of the existing regime in Portugal.

Key Words: VAT, Right to deduct, Adjustments, Real estate investment assets.

Índice

Advertência	9
Lista de siglas e abreviaturas.....	10
1. Introdução.....	11
1.1. A natureza do problema	11
1.2. Delimitação do objeto da tese	12
1.3. A estrutura da tese.....	12
2. O direito à dedução como pilar fundamental do sistema europeu do IVA.....	13
2.1. Do direito à dedução	13
2.2. Métodos de dedução relativos a bens de utilização mista.....	15
2.2.1. Método <i>pro rata</i>	16
2.2.2. Método da afetação real	18
3. As regularizações no caso de bens de investimento imobiliário.....	19
3.1. O regime das regularizações	19
3.1.1. Alteração da percentagem de dedução	21
3.1.2. Transmissão de bens de investimento durante o período de regularização.....	24
3.1.3. Alteração de atividade do sujeito passivo ou da atividade afeta ao imóvel.....	26
3.1.3.1. O normativo do artigo 24.º, n.º 6 CIVA.....	26
3.1.3.2. O normativo do artigo 25.º CIVA	27
3.1.4. A não utilização em fins empresariais.....	28
3.1.4.1. Considerações introdutórias	28
3.1.4.2. A jurisprudência resultante do Caso Imofloresmira.....	29
3.1.4.3. Regime da renúncia à isenção do IVA.....	31
3.1.4.4. Crise pós pandémica	32
3.1.5. Cessação da atividade.....	33
4. Dos bens de investimento imobiliário.....	34
4.1. A lacuna conceitual	34
4.2. Serviços equipáveis.....	36

5. Conclusão	36
Bibliografia	38
Monografias	38
Documentos oficiais.....	39
Outros documentos.....	40
Jurisprudência	40
Jurisprudência nacional.....	40
Jurisprudência europeia.....	40

Advertência

Por motivos de economia textual, optou-se pelo sistema autor, data, página no corpo da análise, pelo que se suprimiram as informações relativas à edição das obras citadas, procedendo-se à sua referência na bibliografia.

Lista de siglas e abreviaturas

AT	Autoridade Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
<i>Cfr.</i>	Confrontar
CIVA	Código do IVA
DIVA	Diretiva IVA
EM	Estado(s)-Membro(s)
EUR	Euro
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
n.º	número
p.	página(s)
p.p.	pontos percentuais
ss.	seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TJ	Tribunal de Justiça
UE	União Europeia
<i>Vd.</i>	<i>Vide</i>

1. Introdução

1.1. A natureza do problema

O setor imobiliário constitui um pilar fundamental na economia de qualquer país, sendo a sua regulamentação fiscal um aspeto crítico que influencia tanto o investimento privado como a arrecadação pública. Neste contexto, o IVA aplicado às transações imobiliárias assume uma relevância particularmente elevada, dada a magnitude das transações e o seu impacto no mercado.

Esta dissertação surge da necessidade premente de compreender e avaliar as diversas abordagens regulatórias adotadas pelos EM da UE no que concerne à aplicação do IVA nas transações imobiliárias e, mais concretamente, à regularização das deduções que lhe são inerentes. Esta análise assume uma relevância ímpar no contexto do investimento imobiliário, um setor que não apenas é vital para qualquer economia no contexto europeu, mas também apresenta uma série de desafios singulares no que diz respeito à sua regulamentação fiscal.

A pertinência desta análise radica na possibilidade de distintas interpretações e aplicações do direito de dedução do IVA, um pilar essencial do sistema deste imposto, o que poderá originar distorções no mercado único europeu. Além disso, a regularização dos ativos de investimento imobiliário assume um caráter de primordial importância tanto para os investidores como para as autoridades fiscais, uma vez que incide diretamente na rentabilidade dos investimentos e na equidade no cumprimento das obrigações tributárias.

Desta forma, ainda que este estudo se foque no ordenamento jurídico português, irá beber também da comparação dos regimes de IVA aplicáveis em outros países europeus, com o propósito de identificar semelhanças e disparidades na implementação das regras harmonizadas do direito europeu.

Portugal adotou uma abordagem na regularização dos ativos de investimento imobiliário que tem suscitado atenção pela sua singularidade e pelos resultados alcançados. Este facto conduz-nos à questão central da nossa investigação: a de saber se esta abordagem é efetivamente singular e, em caso afirmativo, se representa, ou não, a melhor prática a adotar.

1.2. Delimitação do objeto da tese

Esta investigação assenta numa metodologia que não engloba, contudo, a abordagem da complexidade normativa resultante das isenções que, ainda que inteiramente interligado com o que aqui vamos tratar, não estará dentro do objeto da nossa análise, assim como eventuais questões processuais e procedimentais. Nesta medida, esta tese não se debruçará sobre as isenções do artigo 9.º CIVA aplicáveis aos bens imobiliários, tanto na sua locação como transmissão, nem no respetivo direito à renúncia, disciplinado no artigo 12.º CIVA e no Decreto-lei n.º 21/2007.

Além disso, ainda numa lógica de delimitação negativa desta dissertação, importa referir que as regularizações resultantes do artigo 78.º e ainda aquelas que se referem a bens moveis, não serão igualmente objeto de análise.

Vale isto dizer que, de agora em diante, nos iremos focar, nas problemáticas que resultam das regularizações das deduções do IVA em bens de investimento imobiliário, matéria que se encontra regulada nos artigos 24.º, 25.º e 26.º CIVA.

O caminho que é necessário percorrer para se chegar ao tema das regularizações e, em especial, das regularizações em bens de investimento imobiliário, começa inevitavelmente no direito à dedução. Contudo, não faz parte da nossa metodologia analisar todos os pressupostos para o exercício deste direito ou até as operações em que este é conferido e possíveis exclusões.

1.3. A estrutura da tese

Em face do exposto, iremos começar por discorrer sobre o direito à dedução dentro das limitações acima indicadas. O IVA é, porventura, o mais jurídico dos impostos – uma ideia que sustenta o meu interesse científico em investigar as regularizações das deduções em bens de investimento imobiliário.

Claro que, principalmente no contexto das transações imobiliárias, o direito à dedução do IVA assume particular importância, uma vez que os investidores e as empresas que adquirem bens imóveis para utilização em atividades económicas tributáveis poderão, exercido o direito da renúncia à isenção nos termos e condições disciplinados no artigo 12.º do CIVA e no Decreto-lei n.º 21/2007, deduzir o IVA a montante dessas aquisições.

Em face do exposto, depois de reforçar o papel do direito à dedução enquanto elemento indissociável do mecanismo do imposto, importa perceber quais os métodos de dedução que o CIVA consagra relativamente a bens de utilização mista.

Aqui chegados, estamos em condições de perceber o quadro normativo do tema das regularizações e em que situações elas surgem. De seguida, como não poderia deixar de ser, propomo-nos a delimitar o conceito de “bens de investimento imobiliário”. Para uma melhor análise das temáticas que vamos aqui tratar, e com vista a melhor entender o quadro normativo português, ao longo de toda a dissertação iremos compará-lo com outros ordenamentos da UE.

2. O direito à dedução como pilar fundamental do sistema europeu do IVA

2.1. Do direito à dedução

O IVA, enquanto imposto sobre o valor acrescentado, atribui a cada operador económico a faculdade de deduzir ao imposto que liquida a jusante o imposto que suportou a montante.

Assim, o direito à dedução¹ constitui um dos pilares fundamentais da complexa construção jurídica em que assenta o IVA², permitindo que o imposto cumpra o seu propósito de tributar o consumo, desvinculando o encargo fiscal do processo produtivo e garantindo que os vários intervenientes no ciclo económico sejam libertados, através do exercício deste direito, do peso fiscal que é, em última análise, suportado pelo consumidor final. Garante-se, assim, a perfeita neutralidade do imposto.³

¹ Para uma análise detalhada dos requisitos de substância e de forma aos quais o direito de dedução está condicionado, *vd.* SÉRGIO VASQUES, 2022, p. 336 a 345. *Vd.*, ainda sobre esta matéria, Acórdão do CAAD n.º 29/2023-T de 29-08-2023.

² Constava já do artigo 2.º da Primeira Diretiva (67/227/CEE) que o direito à dedução se apresenta como uma das principais características do IVA. Resulta deste artigo que “em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.”

³ *Vd.*, entre outros, Acórdão do TJ de 15-01-1998, Processo C-37/95, [Caso Ghent Coal], Acórdão TJ de 08-06-2000, Processo C-98/98, [Caso Midland Bank], Acórdão do TJ de 22-02-2001, Proc. C-408/98, [Caso Abbey National], Acórdão TJ de 01-04-2004, Processo C-90/02 [Caso Bockemühl].

Tal como ensina SERGIO VASQUES, “o que distingue o IVA enquanto imposto plurifásico, é o onerar as operações que se realizam ao longo da cadeia económica apenas na medida do valor que cada operador acrescenta aos bens e serviços, prevenindo a tributação em cascata”.⁴

Da leitura praticamente unívoca da jurisprudência europeia (e nacional⁵) decorrem várias ideias fundamentais em que assenta o direito à dedução, sendo cristalino que este não pode, em princípio ser limitado⁶, e nasce, nos termos do artigo 167.º DIVA precisamente no momento em que o imposto dedutível se torna exigível e é exercido imediatamente para a totalidade do imposto que onerou as operações efetuadas a montante.⁷

A segunda ideia fundamental reporta-se, tal como ensina MARIANA OLIVEIRA⁸, à relação entre as operações a montante e a jusante que deverá de ser uma relação direta e imediata. “Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução”.⁹

Contudo, a jurisprudência europeia admite também o exercício do direito à dedução, mesmo no caso de não se verificar uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante, desde que os gastos suportados a montante façam parte das despesas gerais do sujeito passivo.¹⁰ Neste

⁴ SÉRGIO VASQUES, 2022, p. 333.

⁵ Veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do TCAN de 12-01-2023.

⁶ Ainda assim, resulta dos próprios artigos 176.º e 177.º da DIVA algumas exclusões a este direito à dedução. Para mais esclarecimentos, *cf.* SÉRGIO VASQUES, 2022, p. 346 a 351.

Vd., também, os seguintes Acórdãos de particular interesse para esta matéria, onde é discutida a exclusão do direito à dedução: Acórdão do TJ de 11-07-1991, Processo 97/90 [Caso Lennartz], Acórdão do TJ de 08-01-2022, Processo C-409/99 [Caso Metropol Treuhand], Acórdão do TJ de 06-10-2005, Processo C-204/03 [Caso Comissão / Espanha], Acórdão do TJ de 16-12-2005, Processo C-63/04 [Caso Centralan] e Acórdão TJ de 21-02-2006, Processo C-255/02 [Caso Halifax].

⁷ Tal como firmado pelo Tribunal no Acórdão do TCAS de 06-04-2017, Processo 07097/13.

⁸ MARIANA OLIVEIRA, 2011, p. 107.

⁹ *Cfr.*, os já referidos Acórdãos do TJ de 08-06-2000, Processo C-98/98, [Caso Midland Bank], n.º 30, e de 22-02-2001, Proc. C-408/98, [Caso Abbey National], n.º 28.

¹⁰ De acordo com o Acórdão do TJ de 22-10-1205, Processo C-126/14 [Caso Sveda UAB], “o Tribunal de Justiça também admitiu um direito a dedução do IVA a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um

sentido, para o IVA ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar umnexo direto e imediato com as operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou de serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução.¹¹

É nos artigos 19.º a 23.º do CIVA¹² que esta matéria se encontra regulada no ordenamento jurídico português. Desta forma, para o que aqui nos interessa analisar, importa reter apenas, e em jeito de conclusão, que a direito à dedução do IVA constitui a característica chave em que se alicerçam todos os mecanismos do sistema subjacente.

Por fim, importa dizer que, de forma sistemática, em sede de direito à dedução, podemos identificar três situações distintas. A primeira, a situação que podemos chamar de “normal” e que confere o direito à dedução integral do IVA suportado a montante quando este seja exclusivamente afeto a operações que, a jusante, confirmam esse direito. Uma segunda situação acontece quando, inversamente, os bens e serviços adquiridos estão exclusivamente afetos a operações que não conferem o direito à dedução de imposto, situações essas em que, naturalmente, o IVA não é dedutível de forma alguma. E, por fim, as situações em os bens e serviços do sujeito passivo servem simultaneamente operações que não conferem o direito à dedução e operações que conferem. É esta terceira situação que apesar de parecer, à primeira vista, caricata, e sobre os métodos possíveis para exercer o inerente direito à dedução que nos iremos debruçar de seguida.

2.2. Métodos de dedução relativos a bens de utilização mista

A regra geral, fixada no artigo 168.º da Diretiva, é a de que o IVA incorrido nas aquisições feitas por um sujeito passivo é dedutível sempre que os bens ou serviços em causa sejam utilizados "para os fins das suas operações tributadas". Assim, quando um

nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando as despesas incorridas fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Estas despesas têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo”.

¹¹ Acórdão do TJ de 06-09-2012, Processo C-496/11[Caso Portugal /Telecom Portugal].

¹² Passando estes artigos em revista, é possível constar que o n.º 1 do artigo 19.º do CIVA, define o âmbito do direito à dedução enquanto direito creditório de natureza pessoal e, posteriormente, os artigos 20.º e 21.º do mesmo diploma legal vêm delimitar, positiva e negativamente, respetivamente, este direito. Por sua vez, o artigo 22.º determina o momento e modalidades do exercício do direito à dedução.

destes custos diretos esteja associado a operações tributadas ou que beneficiem de uma isenção completa, o IVA incorrido a montante poderá ser deduzido na integralidade.

Contudo, existem situações em que não é possível estabelecer qualquer ligação entre uma dada operação a montante e uma operação a jusante. Assim, poderá acontecer que um sujeito passivo incorra em custos que irão servir, simultaneamente, uma operação não tributável ou uma operação com isenção simples e operações tributadas. São estes os vulgarmente designados “custos mistos” relativamente aos quais, nos termos do artigo 173.º DIVA, o direito à dedução é limitado.

Resulta do artigo 23.º CIVA, sob a epígrafe “métodos de dedução relativa a bens de utilização mista”, que quando o sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito, nos termos do artigo 20.º, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações, poderá ser determinada de duas formas distintas. Vejamos.

2.2.1. Método *pro rata*

A alínea b) do artigo suprarreferido consagra que “tratando-se de um bem ou serviço afeto à realização de operações decorrentes do exercício de uma atividade económica¹³ prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deem lugar a dedução.”

Desta forma, através da utilização do método *pro rata*, para o qual aponta, como refere SERGIO VASQUES¹⁴, em primeira linha o artigo 173.º da DIVA¹⁵, presumimos que os

¹³ No que concerne ao conceito de atividade económica, *cf.* CLOTILDE PALMA, 2010, p. 130. A autora afirma que este é um conceito amplo e nele se incluem, designadamente, os denominados atos preparatórios e as atividades ilícitas, excluindo-se, no entanto, a detenção de simples participações sociais. Por outro lado, este conceito tem uma natureza objetiva, sendo irrelevante o fim ou o resultado das atividades desenvolvidas. Além disso, a atividade económica deve ser exercida de forma habitual e a título oneroso. *Vd.*, neste sentido, o Ofício-circulado n.º 30103 de 24-04-2008, onde a AT procurou delimitar o conceito de atividade económica, indicando, de forma não taxativa, as várias operações que podem ou não decorrer de uma atividade económica.

¹⁴ SÉRGIO VASQUES, 2022, p. 352 a 355.

¹⁵ Ainda que assim seja, da análise do regime de IVA alemão, parece resultar que uma imputação proporcional baseada no rácio entre as operações isentas e operações tributadas deve ser vista como último

custos mistos são utilizados nas operações que conferem direito à dedução na razão direta do valor que essas operações representam face ao volume de negócios total da empresa.¹⁶

É esta a presunção que está vertida no artigo 23.º, n.º 4 CIVA (e no artigo 174.º, n.º 1 DIVA) quando refere que a percentagem de dedução do *pro rata* resulta de uma fração que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento.¹⁷ Vale isto dizer que:

$$\textit{pro rata} = \frac{\textit{operações que dão lugar a dedução}}{\textit{volume de negócios total}}$$

Importa aqui notar que esta percentagem de dedução é calculada provisoriamente com base no montante das operações realizadas no ano anterior, nos termos do n.º 6 do artigo 24.º. Posteriormente, deverá ser corrigida de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.¹⁸

recurso devendo, o sujeito passivo, sempre que possível, utilizar outro critério economicamente sólido. *Cfr.* JOACHIM SPILKER, 2011, p. 161 e 162.

¹⁶ Veja-se, contudo, que na redação anterior à Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, esta norma não incluiu a expressão “o montante total do volume de negócios”, mas sim “montante anual das operações”. RUI BASTOS, 2020, sustenta a tese de que expressão volume de negócios explicita mais facilmente o que se pretende, nomeadamente na tentativa de transpor qualquer balancete contabilístico, excluindo, desde logo, rendimentos como trabalhos para a própria empresa, variação de produção, reversão de provisões ou imparidades. Porém, uma interpretação restritiva desta expressão poderia circunscrever as operações em causa aos rendimentos operacionais.

¹⁷ Refere o n.º 5 deste artigo 23.º que não são incluídas, neste cálculo, as transmissões de bens do ativo imobilizado que tenham sido utilizadas na atividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à atividade exercida pelo sujeito passivo.

¹⁸ Importa referir que não se vislumbra deste artigo qualquer entendimento que permita a um sujeito passivo que, tendo optado por um método de cálculo do direito à dedução do imposto suportado nos também denominados “*inputs promiscuos*”, possa alterar retroativamente o método utilizado, recalculando a dedução inicialmente efetuada. Permite, isso sim, que a dedução efetuada ao longo do ano possa ser corrigida na última declaração periódica do ano, mas apenas pela natureza provisória da dedução do imposto, tal como é afirmado pelo Tribunal Arbitral no Acórdão do CAAD n.º 611/2022-T de 26-06-2023 ou no Acórdão do CAAD n.º 649/2022-T de 01-08-2023.

Aqui chegados e, desta vez, de forma mais prática, tenhamos em consideração o seguinte caso de estudo que nos irá acompanhar na restante dissertação.

Pense-se numa empresa X que é um sujeito passivo misto de IVA, exercendo uma atividade tributada e uma atividade isenta de IVA. Esta empresa X adotou o método de dedução do *pro rata*, de acordo com o artigo 23.º, n.º 1, alínea b) e n.º4.

Considere-se que, em N-1, a empresa X teve um volume de negócios de EUR 10.000.000 na sua atividade tributada e de EUR 5M na sua atividade isenta e já em N teve um volume de negócios de EUR 15.000.000 na sua atividade tributada e de EUR 5.000.000 na sua atividade isenta. Em N, a empresa X comprou um bem imóvel pelo preço de EUR 20.000, a que acresceu IVA a 23%.

O rácio do volume de negócios da empresa X para os anos subsequentes foi o seguinte: N+1: atividade tributada = EUR 22.000 / atividade isenta EUR 10.000; N+2: atividade tributada = EUR 24.000 / atividade isenta EUR 11.000; N+3: atividade tributada = EUR 25.000 / atividade isenta EUR 5.000.

A percentagem de dedução do *pro rata* que resultaria da fração já mencionada resultaria, *in casu*, nos valores (em EUR) que podemos ver na tabela que se segue. Claro está que, em relação ao ano N, o cálculo do *pro rata* provisório é efetuado por referência ao ano N-1 tal como estatui o n.º 6 do artigo 23.º.

Tabela 1. Método *pro rata*

	Atividade tributada	Atividade isenta	Volume de negócio total	<i>Pro rata</i>
Provisório N	10.000.000	5.000.000	15.000.000	67%
Definitivo N	15.000.000	5.000.000	20.000.000	75%
N+1	22.000	10.000	32.000	69%
N+2	24.000	1.000	25.000	69%
N+3	25.000	5.000	30.000	83%

2.2.2. Método da afetação real

O segundo método de dedução a saber, consagrado desta vez na alínea a) no mesmo artigo 23.º, n.º1 CIVA, diz respeito ao método da afetação real. Diz-nos a letra da lei que

“tratando-se de um bem ou serviço parcialmente afeto à realização de operações não decorrentes do exercício de uma atividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, o imposto não dedutível em resultado dessa afetação parcial é determinado nos termos do n.º 2”.

Assim, o sujeito passivo poderá efetuar a dedução do IVA com base em critérios objetivos¹⁹ que permitam determinar o grau de utilização desses bens e serviços em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito (artigo 23.º, n.º 2 CIVA). Assim, é possível o sujeito passivo fazer-se valer deste método de dedução que utiliza indicadores que são alheios ao volume de negócio e, dependendo da natureza da atividade que desenvolver, determinar quais os critérios que melhor determinam a imputação dos custos mistos a operações com direito a dedução e a operações sem direito a dedução.

Aqui, tal como visto para o método *pro rata*, a dedução efetuada, calculada provisoriamente com base nos critérios objetivos inicialmente utilizados para aplicação do método da afetação real, é corrigida de acordo com os valores definitivos referentes ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efetuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita (artigo 23.º, n.º 6 CIVA).

Por fim, referir que nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 3 CIVA, a administração fiscal poderá obrigar o sujeito passivo a recorrer ao método da afetação real quando o mesmo exerça atividades económicas distintas ou quando a aplicação do processo referido no n.º 1 (do mesmo artigo) conduza a distorções significativas na tributação.

3. As regularizações no caso de bens de investimento imobiliário

3.1. O regime das regularizações

Nos termos do artigo 187.º DIVA quando estejamos perante bens de investimento, a regularização deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os

¹⁹ A AT já ofereceu, no Ofício-Circulado n.º 30103, de 23-04-2008, um elenco ainda que meramente exemplificativo e não taxativo destes critérios objetivos. Refira-se, nomeadamente, “a área ocupada, o número de elementos do pessoal afeto, a massa salarial, as horas-máquinas, as horas-homem”.

bens tenham sido adquiridos ou produzidos, podendo este período ser até vinte anos. Ora, neste sentido, importa reter, antes de mais, que o legislador português optou por prever um período máximo de regularização, tal como é possível retirar, desde logo, da leitura do n.º 2 do artigo 24.º CIVA.

De facto, o principal objetivo deste mecanismo é o de assegurar, ao longo do percurso-que, nos casos dos bens de investimento se prevê mais ou menos longo, se evitem inexactidões no cálculo das deduções e em possíveis vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo. Assim, quando estiver perante um bem imóvel, a Sexta Diretiva previu um período de ajustamento das deduções que pode ir até 20 anos.²⁰

Como vimos, o direito à dedução não é um direito estático, podendo exigir que seja regularizada (“ajustada”, na terminologia original da DIVA ou “recalculada” no melhor entendimento de BEN TERRA e JULIE KAJU²¹) ao longo do tempo.

Quando previsto na Segunda Diretiva, o período de regularização reportava-se apenas a cinco anos tendo sido dada possibilidade aos EM, posteriormente, de o estenderem até vinte anos no caso de bens de investimento imobiliário.

Vimos já que Portugal optou por consagrar, no CIVA, este período máximo permitido pela DIVA, tal como países como a Áustria, Bulgária, França, Irlanda e Malta.

Contrariamente, houve quem optasse por prever um período de ajustamento de quinze anos, tal como a Bélgica, de dez anos, tal como Chipre, República Checa, Alemanha, Dinamarca, Espanha, Finlândia, Itália, Luxemburgo, Holanda, Polónia e Suécia, e, por fim, de 5 anos tal como a Grécia.²²

Contudo, as diferenças de abordagem dos EM não residem apenas na extensão, mais ou menos curta em que estas regularizações de deduções deverão ser feitas, mas também em relação ao momento em que o mesmo se inicia.

Como veremos adiante, a margem de discricionariedade é elevada e passa por temas tão elementares como a própria definição do momento em que se considera que se

²⁰ A título meramente exemplificativo, veja-se o Acórdão do TJ de 30-03-2006, Processo C-184/04, [Caso Uudenkaupungin kaupunki], onde o Tribunal defende exatamente a posição que apresentamos, referindo que “a probabilidade de alterações deste tipo é particularmente significativa no caso de bens de investimento que sejam frequentemente utilizados durante um período de vários anos, durante o qual a sua afetação pode variar.”.

²¹ BEN TERRA e JULIE KAJU, 2018, p. 1320.

²² *Vd.*, neste sentido, ROBERT BREDERODE, 2011, p. 10.

inicia o período de regularização como a própria definição de bens de investimento imobiliário, tal como resulta da alínea a) e b), respetivamente, do artigo 189.º DIVA.

Quando olhamos para a prática internacional, percebemos ainda melhor que este é um tema (e problema) transversal a quase todos os ordenamentos jurídicos tentando, cada um deles, tratá-lo da melhor forma. Refira-se, a este respeito, a obra de ROBERT BREDERODE²³ onde se compara o tratamento fiscal dos bens de investimento imobiliário em diversos países e de onde se retira, por exemplo, que países como a Austrália e Japão optaram por não incluir, sequer, um regime de ajustamento.

Contudo, tendo em conta os contornos do IVA no contexto europeu, acreditamos que a não previsão de qualquer regime de regularização das deduções não parece adequada (ou mesmo possível) uma vez que este mecanismo, a par com o direito à dedução, constitui um elemento essencial do sistema instituído pela DIVA, assegurando que o imposto deduzido espelha da forma mais perfeita possível o uso real e atual do bem na atividade desenvolvida, garantindo-se, assim a neutralidade da carga fiscal.

Aqui chegados, cumpre referir que o artigo 184.º DIVA esclarece que “a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito”, sendo de origem diversa as circunstâncias que poderão obrigar a proceder, a posteriori, a este ajustamento das deduções anteriormente realizadas.²⁴ É exatamente sobre essas circunstâncias, relativamente aos bens de investimento imobiliário, que nos iremos debruçar de seguida.

3.1.1. Alteração da percentagem de dedução

Resulta da leitura atenta do n.º 2 do artigo 24.º CIVA que são regularizadas anualmente as deduções efetuadas quanto às despesas de investimento em bens imóveis se entre a percentagem definitiva a que se refere o artigo 23.º CIVA aplicável no ano de

²³ ROBERT BREDERODE, 2011, p. 23.

²⁴ Veja-se, a este propósito, o já referido Acórdão do TJ de 30-03-2006, Processo C-184/04, [Caso Uudenkaupungin kaupunki], onde o Tribunal assinala que “o sistema de ajustamento das deduções constitui um elemento essencial do sistema instituído pela Sexta Diretiva na medida em que tem como objetivo assegurar a exatidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal”.

ocupação²⁵ do bem e em cada um dos 19 anos civis posteriores e a que tiver sido apurada no ano da aquisição ou da conclusão das obras houver uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

Assim, por questões meramente académicas, considere-se o caso de estudo já descrito a propósito do método de dedução do *pro rata*. No caso de o sujeito passivo adquirir, no ano N um imóvel por EUR 20.000 acrescido de IVA à taxa de 23%, naturalmente que irá deduzir, preenchidos todos os requisitos para o fazer, o IVA suportado. Tendo utilizado o método *pro rata*, será com base no ano N-1 que irá deduzir, provisoriamente este valor. No final do ano deverá, tal como vimos anteriormente, realizar a mesma operação, mas desta vez, em relação ao ano em questão de forma a determinar o *pro rata* definitivo do ano.

O n.º3 deste mesmo artigo ensina-nos (e bem) o caminho a percorrer para efetuar esta regularização das deduções relativas a “bens do ativo imobilizado”.²⁶

Assim, após a realização do *pro rata* definitivo para cada ano e completada esta primeira etapa, manda a alínea a) do n.º3 do artigo 24.º CIVA que no final do ano em que se iniciou a utilização ou ocupação e de cada um dos 19 anos civis seguintes àquele, consoante o caso, se calcule o montante da dedução que teria lugar na hipótese de a aquisição ou conclusão das obras em bens imóveis se ter verificado no ano em consideração, de acordo com a percentagem definitiva desse mesmo ano.

Chegados a este ponto, é importante não esquecer que o n.º 2 do artigo 24.º, contempla, desde logo, que só haverá lugar a regularização se entre a percentagem definitiva do *pro rata* aplicável no ano de ocupação do bem e a percentagem do *pro rata* para o ano que estamos a analisar, existir uma diferença, para mais ou para menos, igual ou superior a cinco pontos percentuais.

²⁵ Veja-se, a propósito do conceito de ocupação, o Acórdão do CAAD n.º 66/2020-T de 27-09-2021, onde o Tribunal Arbitral sublinha que não é por acaso que a própria letra da lei refere “o ano de ocupação do bem” e não “ano da transmissão da propriedade”.

²⁶ Esta designação resulta do antigo Plano Oficial de Contas, que dizia respeito aos bens da classe 4 e que, aquando da sua substituição pelo Sistema de Normalização Contabilística, passou a ser entendida por “investimentos”.

Assim, e remetendo novamente para o nosso caso de estudo, considerando que a percentagem definitiva do *pro rata* do ano N é de 75%, não haveria lugar a regularização se a *pro rata* dos anos seguintes fosse, por hipótese, 74% ou 76%. Depois do cálculo do *pro rata* nos termos já analisados anteriormente, este é sempre o primeiro passo em sede de regularizações das deduções em obediência a este artigo. Reforçando: é necessário que a diferença entre os dois *pros ratas* seja superior a 5 pontos percentuais porque, se assim não for, não haverá, sequer, lugar a regularização.

Desta forma, e simplificando, deve então o sujeito passivo realizar o *pro rata* definitivo para cada um dos 19 anos civis seguintes e, posteriormente, subtrair esse valor à dedução efetuada no ano em que teve lugar a aquisição ou ao somatório das deduções efetuadas até ao ano da conclusão das obras em bens imóveis (alínea b). Esta operação é realizada, sempre, em relação ao valor do IVA dedutível do ano N.

De seguida, a diferença positiva ou negativa que resultar desta operação de subtração, divide-se por 20, sendo o resultado a quantia a pagar ou a dedução complementar a efetuar no respetivo ano, tal como consta da alínea c) do artigo em análise.

Tabela 2. Regularização por alteração da percentagem de dedução

Ano	<i>Pro rata</i>	Diferença	IVA dedutível	Diferença	Regularização
N	Provisório 67%	-	3.083	-	-
	Definitivo 75%	-	3.450	-	-
N+1	69%	6 p.p.	3.174	276	55,2
N+2	69%	6 p.p.	3.174	276	55,2
N+3	83%	8 p.p.	3.818	-368	-73,6

Veja-se que, no ano N+1 e N+2, esta empresa X poderá regularizar a seu favor EUR 55,2. Contudo, inversamente, no ano N+3, terá de regularizar a favor do Estado EUR 73,6. É neste sentido que devem ser lidos os resultados apresentados.

Por outro lado, no caso de utilização do método de dedução da afetação real, prevê-se também o ajustamento anual destas deduções, sendo que, neste caso, teremos de nos socorrer do n.º 4 do artigo 24.º. Aqui, a regularização das deduções tem lugar quando

a diferença entre a afetação real do bem no ano do início da sua utilização e em cada um dos 19 anos civis posteriores, respetivamente, representar uma alteração do IVA dedutível, para mais ou para menos, igual ou superior a EUR 250, sendo aplicável o método de cálculo previsto no número anterior, com as devidas adaptações. Além disso, este regime não é aplicável a investimentos de valor unitário inferior a EUR 2.500, nem àqueles que tenham um período de vida útil inferior a cinco anos de acordo com o disposto para efeitos de IRC (artigo 24.º, n.º 7 CIVA).²⁷

3.1.2. Transmissão de bens de investimento durante o período de regularização

Nos termos da primeira parte do n.º 5 do artigo 24.º, “nos casos de transmissões do bem imóvel do ativo imobilizado durante o período de regularização, esta é efetuada de uma só vez, pelo período ainda não decorrido, considerando-se que tais bens estão afetos a uma atividade totalmente tributada no ano em que se verifica a transmissão e nos restantes até ao esgotamento do prazo de regularização.”²⁸

Por sua vez, diz-nos a segunda parte deste artigo que “Se, porém, a transmissão for isenta de imposto, nos termos dos n.º 30) ou 32) do artigo 9.º, considera-se que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, devendo no primeiro caso efetuar-se a regularização respetiva”.^{29 30}

Antes de mais, importa referir que o artigo 3.º, n.º 4 CIVA delimita negativamente o conceito de transmissão de bens e, por consequência da incidência do imposto.³¹ De facto,

²⁷ *Cfr.* Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro que estabelece o regime das reintegrações e amortizações para efeitos do IRC.

²⁸ O autor ERIK STESENS, 2023, p. 442, fornece o seu contributo para este tema com um exemplo que, no nosso entendimento, explica na perfeição as regularizações das deduções de IVA nas situações em que o bem é transmitido durante o período de regularização.

²⁹ RUI BASTOS, 2016 p. 223 a 229.

Para mais desenvolvimentos sobre este tema veja-se, ISABEL REIS, 2017, p. 315 a 337.

³⁰ Vejam-se, entre outros, os Acórdãos proferidos pelo TJ relativamente à regularização de bens de investimento imobiliários: Acórdão do TJ de 27-03-2019, Processo C-201/18 [Caso Mydibel SA contra État belge] e Acórdão do TJ de 11-04-2018, Processo C-532/16 [Caso AB SEB bankas].

³¹ A jurisprudência nacional tem vindo a perfilhar o entendimento que as operações de fusão e cisão se consideram abrangidas por este artigo. *Vd.* Acórdão STA de 10/02/2010, proferido no âmbito do processo 925/09. Tal como explica, e bem, ISABEL REIS, 2017, p. 335, “o dever de vigilância transmite-se com a património referido (...), continuando a sua contagem na sociedade que incorpore ou na sociedade que beneficia desse património”.

resulta margem de manobra do artigo 19.º da DIVA para a sua transposição, podendo os EM considerar que a transmissão, a título oneroso ou gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela implica (ou não) uma entrega de bens e que o beneficiário sucede ao transmitente. O legislador português optou por excluir do conceito de transmissão de bens cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele.³²

Voltando ao caso que nos tem vindo a acompanhar, vamos agora considerar que a empresa X alienou no ano N+14 o referido imóvel relativamente ao qual tinha deduzido, no momento da sua aquisição, no ano N, EUR 3.450. Recorde-se que imóvel foi adquirido por EUR 20.000 acrescido de IVA à taxa de 23% (ou seja, EUR 4.600 de IVA suportado).

No fundo, a transmissão do bem nesse período impediu que fosse efetuado o cálculo da dedução ponderado nos termos do artigo 23.º CIVA.

Assim, o legislador irá assumir que nos anos restantes do período de regularização o bem vai estar 100% alocado a uma atividade tributável. Nestes últimos anos, (e apenas nestes, deduz-se todo o IVA suportado) este bem imóvel vai ser considerado (presumidamente) um bem que já não tem utilização mista. A regularização calcular-se-ia da seguinte forma:

$$\frac{3.450 - 4600}{20} = EUR - 57,5$$

$$-57,5 \times 6 = EUR - 345$$

Assim, subtrai-se ao IVA deduzido no ano de aquisição o IVA total a que o bem foi sujeito. Esse resultado deve ser dividido pelo número de anos a que corresponde o período normal de regularização (20 anos). Este montante deve, por sua vez, ser multiplicado pelo número de anos que, no momento da transmissão, faltavam para o período normal de regularização se esgotar.

Contudo, é absolutamente imprescindível, aqui, perceber os moldes em que esta transmissão foi realizada. Se, por um lado, a transmissão for sujeita a IVA, a regularização

³² Veja-se, a este respeito, Informação vinculativa n.º 14238 de 28-09-2018 e Informação vinculativa n.º 12524 de 05-02-2018.

terá de ser feita de uma só vez, ficcionando-se a afetação do bem a uma atividade totalmente tributável até ao fim do período de regularização. Em termos práticos, se no ano de aquisição o IVA suportado foi deduzido na totalidade, não há qualquer regularização a efetuar.

Inversamente, se a transmissão tiver sido isenta nos termos do n.º 32 do artigo 9.º CIVA, não haverá lugar a qualquer regularização, presumindo-se que até ao final do período de regularização os bens continuarão afetos a uma atividade isenta. Já nos termos do n.º 30 do artigo 9.º, tendo havido dedução do IVA suportado, há que regularizar as deduções efetuadas, considerando-se que o imóvel estará afeto a uma atividade isenta até ao final do período de regularização.

3.1.3. Alteração de atividade do sujeito passivo ou da atividade afeta ao imóvel

3.1.3.1. O normativo do artigo 24.º, n.º 6 CIVA

Estabelece o artigo 24.º, n.º 6 do CIVA que deve ser regularizada a dedução, total ou parcial, do imposto que onerou a respetiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento relacionadas com o bem imóvel. Resultam do próprio artigo três situações distintas que, quando verificadas, dão lugar a este tipo de regularização que é realizada pelo período que faltar até serem completos 20 anos, considerando, para esse efeito, que os bens imoveis estão afetos a uma atividade não tributada a partir desse momento.

Desta forma, há lugar a esta regularização, desde logo, quando o sujeito passivo, devido a alteração da atividade exercida ou por imposição legal, passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução (alínea a). Além disso, deverá ser regularizado o imposto nos termos acima referidos, quando o sujeito passivo passe a realizar exclusivamente operações isentas sem direito à dedução, em virtude do disposto no n.º 3 do artigo 12.º ou nos n.º 3 e 4 do artigo 55.º (alínea b). A terceira e última circunstância será quando o imóvel passe a ser objeto de uma locação isenta nos termos do n.º 29) do artigo 9.º (alínea c)

Neste sentido, e novamente remetendo para o caso de estudo, pense-se na hipótese de a empresa X ter adquirido o dito imóvel no ano N em que autoliquidou e deduziu integralmente o IVA suportado – uma vez que a afetação desse imóvel seria a uma

atividade tributável –, mas, no ano N+5 esse imóvel passou a ser utilizado numa atividade isenta de imposto.

Desta forma, tratando-se de um bem imóvel, sabemos já que o período de regularização são 20 anos, tendo já decorridos, neste caso, 5 anos. Assim, teria o sujeito passivo de regularizar 15/20 do IVA que deduziu inicialmente.

Relativamente a esta norma, parece-nos desproporcional que seja exigido aos operadores económicos que tenham bens de investimento imobiliário que destinaram a uma operação isenta de imposto, – isenção essa que, muitas vezes, não é desejada e querida pelo mesmo, sendo apenas uma inevitabilidade do não preenchimentos dos requisitos para a renúncia à mesma³³ –, que regularizem de uma só vez o IVA.

Assim, considerando que, tal como já referido por alguns autores³⁴, antes da alteração legislativa introduzida pelo Decreto-lei n.º 21/2007, a regularização imposta para este tipo de situação era realizada numa base anual, consideramos que tal solução seria mais adequada, protegendo os interesses do Estado, sem penalizar desnecessariamente os operadores económicos. Com a redação atualmente em vigor, parece-nos que foi desmerecido o objetivo de não colocar em causa “a desoneração do imposto, por parte dos operadores económicos, quando os imóveis sejam por si utilizados em atividades tributadas” tal como estabelecido no Preâmbulo que inseriu esta alteração.

3.1.3.2. O normativo do artigo 25.º CIVA

Resta-nos, agora, a análise do estatuído no artigo 25.º CIVA. Este artigo regula as situações em que, inversamente ao que até agora analisámos, o imóvel estava, numa primeira fase, afeto a uma atividade que não conferia direito à dedução e, numa fase posterior, o sujeito passivo passa a praticar operações que não só são sujeitas a imposto como conferem o direito à sua dedução.

Assim, resulta da letra do n.º 1 deste artigo 25.º CIVA que “se, por motivo de alteração da atividade ou por imposição legal, os sujeitos passivos passarem a praticar

³³ Sobre o âmbito de aplicação das isenções e condições para a ela renunciar, *vd.* MARTA PONTES e RAQUEL MAURÍCIO, 2021, p. 247 a 280.

³⁴ FILPE ROMÃO e MARTA PONTES, 2011.

operações sujeitas que conferem direito à dedução, podem ainda deduzir o imposto relativo aos bens do ativo imobilizado”. Diz-nos a alínea b) deste mesmo artigo que, “no caso de bens imóveis adquiridos ou concluídos no ano da alteração do regime de tributação e nos 19 anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcional ao número de anos que faltem para completar o período de 20 anos a partir do ano da ocupação dos bens”.

Este ajustamento da dedução poderá ser realizado precisamente no período em que se verificou esta alteração de atividade e, mais uma vez, não se aplica às despesas de investimento cujo valor unitário seja inferior a EUR 2.500 ou que tenham um período de vida útil inferior a cinco anos nos termos do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro. Além disso, este regime de ajustamento também não será aplicável àqueles sujeitos passivos que, no momento da alteração da atividade, se encontrarem no regime especial de isenção do artigo 53.º CIVA.³⁵

3.1.4. A não utilização em fins empresariais

3.1.4.1. Considerações introdutórias

Consagra o artigo 26.º, n.º 1 CIVA que a não utilização em fins da empresa de bens imóveis relativamente aos quais houve dedução do imposto durante 1 ou mais anos civis completos após o início do período de 19 anos referido no n.º 2 do artigo 24.º dá lugar à regularização anual de 1/20 da dedução efetuada, que deve constar da declaração do último período do ano a que respeita.

A esta respeito, importa referir que já há muito que a AT reconheceu que "a necessidade de incentivar a continuidade da atividade empresarial e de contrariar o desvio da afetação dos imóveis a fins alheios, impõe que os mesmos sejam utilizados” durante 20 anos na atividade da empresa e que, "se assim não fosse, facilmente se defraudaria o mecanismo do imposto, bastando para isso que se adquirisse um imóvel destinado a uma

³⁵ Nos termos do n.º 1 deste artigo, poderá beneficiar da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exercendo atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a EUR 15.000 (limiar que foi introduzido gradualmente aquando da última alteração legislativa a este preceito).

atividade tributada, com a consequente dedução, sendo de seguida o mesmo afeto a uma atividade isenta que não confere o direito à dedução”.³⁶

Desta forma, e tendo em consideração a orientação clara da AT, dissonante seria se a obrigação de regularização que resulta deste artigo fosse aplicada de forma indiscriminada e sem perceber se efetivamente os imóveis continuam a ser comercialmente promovidos no mercado.³⁷

Tal como ensina ISABEL REIS, “a aplicação da obrigação de regularização que resulta da disposição em análise deve ser avaliada caso a caso em função da prova de que o sujeito passivo disponha de que atuou ativamente para que o imóvel fosse utilizado e que não lhe é ao mesmo tempo imputável a sua desocupação”.³⁸

Ainda assim, poder-se-ia argumentar que parece resultar do espírito da norma que se inclua não só a não utilização temporária do imóvel relativamente ao qual houve dedução do imposto, como os casos da sua não utilização pura e simples, uma vez que o direito à dedução pressupõe a ligação da utilização dos bens com a atividade produtiva.³⁹

3.1.4.2. A jurisprudência resultante do Caso Imofloresmira

Ora, a este respeito, é inegável o contributo do Acórdão Imofloresmira.⁴⁰ Deste pedido de decisão prejudicial apresentado no âmbito de um litígio de uma sociedade que desenvolvia diversas atividades relacionadas com imóveis e a AT, resultou jurisprudência muito valiosa para a interpretação deste artigo 26.º, n.º 1 CIVA.

Sabemos que as operações de transmissão de imóveis são, por norma, isentas de IVA a menos que sejam reunidos os requisitos para se beneficiar da renúncia à isenção. Caso se verifiquem todos estes requisitos e haja renúncia à isenção, o IVA liquidado pelo alienante poderá ser deduzido pelo adquirente. Contudo, no caso de o imóvel não ser efetivamente utilizado em fins da empresa por um período superior a dois anos

³⁶ Ofício circularizado n.º 2.425/1993, de 7 de outubro.

³⁷ JOÃO RAMALHO, SERENA NETO e MIGUEL PAQUETE, 2018, p. 231.

³⁸ ISABEL REIS, 2017, p. 330.

³⁹ Informação vinculativa n.º 23346, por despacho de 2023-02-24, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação).

⁴⁰ Acórdão do TJ de 28-02-2018, Processo C-672/16 [Caso Imofloresmira].

consecutivos (na redação da lei aplicável à data do litígio que deu origem a esta jurisprudência), o sujeito passivo terá de regularizar de uma só vez as deduções efetuadas, considerando que os bens estão afetos a uma atividade não tributada.

No caso em apreço, segundo a interpretação defendida pela AT, o facto de um edifício estar desocupado por um determinado período interrompe a afetação do imóvel aos fins da empresa, obrigando o sujeito passivo a proceder à regularização do imposto deduzido, mesmo se se provar que este último teve sempre a intenção de continuar a exercer uma atividade tributada.

Por não concordar com a posição defendida pela AT e com as liquidações adicionais em sede de IVA a que foi sujeita, a empresa submeteu o litígio à apreciação do CAAD que, por sua vez, decidiu submeter um pedido de decisão prejudicial, uma vez que tinha dúvidas sobre a compatibilidade da legislação nacional (em particular, o artigo 26.º, n.º 1 CIVA e o artigo 10.º, n.º 1 do Regime da Renúncia à Isenção de IVA) com o direito da União.

Ora, defendeu o Tribunal, no entanto, que “considerar que basta, para demonstrar a existência de «alterações» na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, que um imóvel tenha permanecido vazio, após a cessação de um contrato de arrendamento de que era objeto, devido a circunstâncias independentes da vontade do seu proprietário, mesmo que esteja provado que este último teve sempre a intenção de o explorar para os fins de uma atividade tributada e empreendeu as diligências necessárias para esse efeito, equivaleria a restringir o direito à dedução através das disposições aplicáveis em matéria de regularizações.”⁴¹

O Tribunal afirma ainda que embora o artigo 137.º, n.º 2 da DIVA atribua aos EM um amplo espaço que lhes permite determinar as modalidades de exercício do direito de opção e mesmo suprimi-lo⁴², estes não se poderão fazer valer dele para infringir os artigos 167.º e 168.º da DIVA, revogando um direito à dedução já adquirido.

⁴¹ Sublinhado nosso.

⁴² Neste sentido, Acórdão do TJ de 12-01-2006, Processo C-246/04 [Caso Turnund Sportunion Waldburg].

O Tribunal acabou por concluir (e bem, na nossa modesta opinião) que os artigos 167.º, 168.º, 184.º, 185.º e 187.º da DIVA “devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que prevê a regularização do IVA inicialmente deduzido, pelo facto de se considerar que um imóvel, relativamente ao qual foi exercido o direito de opção pela tributação, já não é utilizado pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas, quando esse imóvel ficou desocupado durante mais de dois anos, mesmo se se provar que o sujeito passivo procurou arrendá-lo durante esse período.”⁴³

Além do mais, e ainda em linha com algumas das problemáticas levantadas a propósito deste Acórdão, o artigo 24.º, n.º 2 CIVA para o qual remete o artigo 26.º, n.º 1 CIVA, faz menção ao “ano de ocupação do bem”. Ora, acreditamos que não é por acaso que não é referido, aqui, “ano de aquisição” ou “ano de compra” como acontece em países como Dinamarca, Irlanda e Luxemburgo. Portugal, em linha com a Alemanha e Holanda, optara por iniciar o período de regularizar no ano em que realmente este bem começa a ser utilizado e não apenas adquirido.⁴⁴

3.1.4.3. Regime da renúncia à isenção do IVA

Nesta matéria, por fim, importa não esquecer que o artigo 10.º do Regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis (*cf.* Anexo do Decreto-lei n.º 21/2007) contém regras semelhantes às aqui analisadas, quando diz que não obstante o disposto no n.º 1 do artigo 25.º do Código do IVA, os sujeitos passivos que utilizem bens imóveis relativamente aos quais houve direito à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respetiva aquisição são obrigados a regularizar, de uma só vez, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do mesmo Código, as deduções efetuadas, considerando que os bens estão afetos a uma atividade não tributada, quando o bem imóvel seja afeto a fins alheios à atividade exercida pelo sujeito passivo (alínea a).

Por outro lado, o artigo consagra também que a regularização, mais severa, de uma só vez também se aplica quando, anda que não seja afeto a fins alheios à atividade

⁴³ Para uma análise detalhada do Acórdão em causa, *vd.* JOÃO RAMALHO, SERENA NETO e MIGUEL PAQUETE, 2018, p. 224 a 242.

⁴⁴ *Vd.*, JOSÉ BASTO e MARIA OLIVEIRA, 2021, p. 200.

exercida pelo sujeito passivo, o bem imóvel não seja efetivamente utilizado na realização de operações tributadas por um período superior a cinco anos consecutivos (alínea b). Assim, a título de exemplo, no caso se ainda faltarem 12 anos para terminar o prazo de regularização, esta irá corresponder a 12/20 do IVA deduzido inicialmente.

3.1.4.4. Crise pós pandémica

Naturalmente, a crise pandémica causada pelo vírus SARS-CO V-2, vulgarmente conhecido como COVID-19 representou um período de grande dificuldade económica para as empresas que sofreram diversas limitações ao exercício normal da sua atividade e negócio.

Numa época em que a saúde pública estava na ordem do dia, questões fiscais sugeriram em peso principalmente no tema das regularizações das deduções de IVA. Pense-se que o imóvel que referimos no nosso caso de estudo resultou de um investimento realizado num período pré-pandemia e que relativamente a ele foi deduzido imposto durante, por hipótese, 5 anos. Naturalmente que a não utilização deste imóvel em fins da empresa dará lugar à regularização do artigo 26.º, n.º 1 CIVA com os contornos que já analisámos.

Assim, vimos já que a aplicação da obrigação de regularização que resulta da disposição em análise deveria ter em consideração a proatividade do sujeito passivo para que o imóvel fosse utilizado e que não lhe é ao mesmo tempo imputável a sua desocupação. Contudo, neste contexto pandémico em que apenas algumas atividades consideradas essenciais não estavam legalmente vedadas, parece desproporcional e discriminatório exigir este tipo de regularização.⁴⁵

A solução apontada passa, então, por tentar perceber se no momento em que nasceu o direito à dedução do imposto, o sujeito passivo tinha uma verdadeira intenção de alocar o referido imóvel a uma atividade tributada. Assim a sua não utilização em fins da empresa poderá dever-se, por hipótese, ao facto de aquela atividade económica se encontrar vedada por força das restrições da pandémica. Assim, não fossem as restrições,

⁴⁵ *Vd.*, neste sentido, ANDRÉ AREIAS, 2022, p. 71. O autor afirma que “se vingasse o entendimento de que nas situações descritas a regularização seria exigida, estaria criada, desde logo, uma diferença arbitrária e desproporcional entre empresas que pudessem operar porque não estiveram abrangidas pelas restrições impostas pelo estado de emergência e aquelas que foram impedidas de prosseguir a sua atividade económica normalmente”.

o sujeito passivo continuaria a exercer uma atividade tributável naquele imóvel e, mesmo que não a exercesse, teria a tal postura ativa para a desenvolver.

Como é possível constatar, esta é uma análise muito casuística e que se poderá prestar a abusos. Neste sentido, poderá a AT fazer-se valer da jurisprudência já firmada pelo TJ, uma vez que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos são objetivos reconhecidos e protegidos pela Diretiva IVA⁴⁶, defendendo o TJ a tese de que, em situações que se considerem fraudulentas, “a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações”.⁴⁷

3.1.5. Cessação da atividade

O legislador nacional, por fim, previu no artigo 26.º, n.º3 CIVA que, no caso de cessação de atividade durante o período de regularização, a mesma deve ser realizada de acordo com a metodologia resultante do artigo 24.º, n.º 5 CIVA, já analisada.⁴⁸

Contudo, tem surgido na jurisprudência⁴⁹ o entendimento de que este regime remissivo, que implica que a regularização do IVA seja feita de uma vez só, calculada em função do período de regularização ainda não decorrido, situação que a DIVA apenas acolhe a título excepcional quando ocorreram transmissões de bens, viola o direito europeu e não deverá ser aplicada.⁵⁰

Como refere o TJUE, o regime de regularizações deve ser aplicado “de forma análoga em todos os Estados Membros”⁵¹ e “a exigência de um período mínimo de

⁴⁶ Acórdão do TJ de 29-04-2004, Processo C-487/01 e C-7/02 [Caso Gemeente Leusden].

⁴⁷ Acórdão do TJ de 21-03-2000, Processos C-220/98 a C-147/98 [Caso Gabalfrija].

⁴⁸ Informação vinculativa n.º 23346, por despacho de 2023-02-24, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

⁴⁹ *Vd.*, por exemplo, Acórdão do CAAD 411/2018-T de 03-09-2019.

⁵⁰ A repartição da regularização por períodos anuais sucessivos (1/20 por cada ano no caso de imóveis), tem caráter obrigatório, conforme declarado pela jurisprudência supra citada (processo C-500/1310), e comporta somente uma exceção instituída pelo artigo 188.º da Diretiva IVA, reportada às situações em que ocorra a transmissão dos bens de investimento. Só neste caso é que, de acordo com a previsão expressa do diploma europeu em norma especial (o dito artigo 188.º), a regularização se efetua de uma só vez, no ano em que se suscita o facto (transmissão) que a promove, como transposto pelo artigo 24.º, n.º 5 do Código do IVA.

⁵¹ Acórdão do TJ de 27-09-2017, Processo C-184/05 [Caso Twoh International].

regularização de pelo menos cinco anos no tocante aos bens de investimento constitui um elemento essencial do sistema de regularização previsto pela Diretiva 2006/112”.⁵²

Desta forma, a regularização de IVA em caso de cessação da atividade, terá de seguir o regime geral previsto no artigo 26.º, n.º 1 do Código do IVA, em harmonia com o disposto no artigo 187º da Diretiva IVA.

Por fim, dizer que ainda que este regime seja remissivo para o da transmissão de bens de investimento durante o período de regularização, a cessação de atividade e a transmissão dos bens de investimento são realidades que não se confundem até porque, ainda que tenha sido conferida aos EM a possibilidade de equipararem estes dois conceitos (ao abrigo do artigo 18.º, alínea c) da DIVA), o legislador nacional optou por não o fazer.

4. Dos bens de investimento imobiliário

4.1. A lacuna conceitual

Como já foi sendo reiterado, resulta do a artigo 189.º, alínea a) da DIVA uma grande flexibilidade, nomeadamente a propósito da definição de “bens de investimento”.

De facto, o CIVA, a propósito desta matéria de regularização das deduções, vai referindo, quase indistintamente as “despesas de investimento” (no artigo 24.º, n.º 2 e 26.º, n.º 2 CIVA) e “bens imóveis”, sem nunca explicar, afinal e em concreto, a que dizem respeito estes conceitos.

Desde 2017, com a consagração do artigo 13.º-B no Regulamento de Execução n.º 282/2011⁵³ que, pelo menos, relativamente aos bens imóveis temos uma orientação sobre

⁵² Acórdão do TJ de 05-06-2015, Processo C-500/13 [Caso Gmina].

⁵³ Diz-nos este artigo que se considera “bem imóvel” qualquer parcela delimitada do solo, situada à sua superfície ou sob a sua superfície, que possa ser objeto de um direito real (alínea a), qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado (alínea b), qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores (alínea c) e, por fim, qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção (alínea d).

aqueles que são considerados bens enquadráveis nesta categoria, nos termos e para a aplicação da Diretiva IVA.

Assim, e tal como ensina ALEXANDRA MARTINS e FRANCISCO FIGEUREDO⁵⁴, este conceito diverge daquele que é considerado em termos civilísticos ou mesmo na aceção do Código do IMI, sendo que, aqui, é necessário que o bem imóvel seja objeto de um direito real.

Já relativamente às despesas de investimento nestes bens, é dado adquirido que os sujeitos poderão deduzir o imposto a elas referentes. Resulta do artigo 168.º-A, n.º 1 DIVA que “no caso de bens imóveis integrados no património da empresa de um sujeito passivo e por este utilizados tanto para as atividades da empresa como para seu uso próprio ou do seu pessoal ou, de um modo geral, para fins alheios à empresa, o IVA que incide sobre as despesas relativas a esses bens imóveis é dedutível de acordo com os princípios estabelecidos nos artigos 167.º, 168.º, 169.º e 173.º apenas na proporção da sua utilização para as atividades da empresa do sujeito passivo.”⁵⁵

Contudo, nem sempre assim foi. A caminhada legislativa até à DIVA hoje em vigor foi longa e este foi um tema cujos contornos legais sofreram diversas alterações. Ainda assim, nenhum avanço foi feito na direção da clareza e certeza conceitual que aqui procuramos.

A nosso ver, a ideia essencial a reter nesse sentido é que temos de estar, claro está, perante um bem imóvel nos termos já explicados. Além disso, tal como afirmou o TJ, estes bens imóveis terão de ser “utilizados para efeitos de uma atividade económica” e dever-se-ão distinguir pelo “seu caráter duradouro e pelo seu valor, os quais implicam que os seus custos de aquisição não sejam normalmente contabilizados como despesas correntes, mas sim amortizados ao longo de vários exercícios”.⁵⁶ O TJ referiu já que este

⁵⁴ Neste estudo, os autores decorrem sobre o desenvolvimento jurisprudencial à volta do conceito de bem imóvel analisando detalhadamente as alíneas do artigo 13.º-B no Regulamento de Execução n.º 282/2011. *Vd.*, ALEXANDRA MARTINS e FRANCISCO FIGEUREDO, 2021, p. 71 a 84.

⁵⁵ Sublinhado nosso.

⁵⁶ Acórdão do TJ de 16-02-2012, Processo C-118/11, [Caso Eon Aset Menidjmont].

No mesmo sentido, veja-se o Acórdão do TJ de 01-02-1977, Processo 51/76 [Caso Verbond van Nederlandse], onde se esclarece também o conceito de bens de investimento no sentido de “que são bem que, sendo utilizados no âmbito de uma atividade económica, se distinguem pela sua natureza duradoura e

regime de ajustamento surge exatamente pela natureza dos bens em causa e, assim, “explica-se e é justificado pela utilização duradoura destes bens e pela amortização concomitante dos seus custos de aquisição”.⁵⁷

Assim, numa ótima contabilística (e mais útil, diga-se) estes bens serão inseridos na classe 4 (“investimentos”) do Sistema de Normalização Contabilística e, por outro lado, parece claro que não entram neste conceito os bens que servem a parte operacional da atividade económica, tal como aqueles que sejam contabilizados na classe 3.^{58 59}

4.2. Serviços equipáveis

Neste campo de incerteza conceitual, parece que a única indicação que nos dá a DIVA é a possibilidade, nos termos do artigo 190.º DIVA de considerar bens de investimento os serviços que tenham características idênticas às que são habitualmente atribuídas aos bens de investimento. Contudo, mesmo nesta norma, o legislador europeu fez uso de conceitos indeterminados, remetendo para “características idênticas” e, mais uma vez, para “bens de investimento” para os quais não existe, como vimos, qualquer definição europeia.

5. Conclusão

O período de regularização das deduções previsto permite evitar inexatidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, posteriormente à declaração, ocorreram alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções.

A probabilidade de ocorrerem essas alterações – considerando que o direito à dedução não é um direito estático–, é particularmente elevada no caso de bens de investimento,

pelo seu valor, pelo que os seus custos de aquisição não são habitualmente contabilizados como despesas correntes, mas amortizados no decurso de vários exercícios.”

⁵⁷ *Vd.*, entre outros, o já mencionado Acórdão do TJ de 16-12-2005, Processo C-63/04 [Caso Centralan].

⁵⁸ Tal como resulta do §6 da Norma de Contabilística e de Relato Financeiro 18, Inventários: são ativos: a) Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial (alínea a), no processo de produção para tal venda (alínea b), ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços (alínea c).

⁵⁹ *Vd.*, neste sentido, ISABEL REIS, 2017, p. 322 e 323.

frequentemente utilizados por períodos de vários anos, no decurso dos quais a sua afetação pode variar.

Assim, percebemos que a abordagem portuguesa, neste tema, não é singular. De facto, a DIVA deixa um grande espaço de manobra aos EM para definirem os contornos específicos em que estes ajustamentos das deduções são feitos.

Contudo, as diferenças de abordagem dos EM não residem apenas na extensão, em diferentes entendimentos relativamente ao momento em que o mesmo se inicia, passando por questões basilares como a própria definição do momento em que se considera que se inicia o período de regularização como a própria definição de bens de investimento imobiliário.

Além disso, a prática jurídica portuguesa não se afigura, neste tema, perfeita. Como referimos a propósito do Caso Imofloresmira, ainda há dúvidas relativamente à compatibilidade da legislação nacional com o Direito da União.

Atento o exposto, acreditamos que o futuro do tratamento das operações imobiliárias em sede de IVA em Portugal será certamente marcado por novas evoluções, privilegiando o propósito de continuar a refinar a aplicação do imposto neste domínio, privilegiando uma maior simplicidade, sem comprometer o necessário rigor e controlo da fraude. Com efeito, alguns dos elementos que identificámos como singularidades do regime nacional, estão longe de caminhar em prol do objetivo da simplicidade ou sequer da segurança jurídica.

Bibliografia

Monografias

ALARIE, Benjamin, BREDERODE, Robert F. van, ENGLISCH, Joachim, GENDROM, Pierre-Pascal, MARTINEZ, Carlos, SCAMMELL, Martin, SPILKER, Bettina, Watanabe, Satoshi, WESTHUYSEN, Anthony Van Der (2011) – *“Immovable Property under VAT. A comparative Global Analysis”*. Netherlands: Kluwer Law International B.V.

BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa (2020) – *“O Direito à Dedução do IVA”*. Cadernos do IDEFF, n.º 15, Coimbra: Almedina.

LAMENSCH, Marie, MERKX, Madeleine, SCHIPPERS, Martijn, EIJNDE, Ilona van den (2022) – *“European Tax Law”*. Volume II – Indirect Taxation. Netherlands: Kluwer Law International B.V.

PALMA, Clotilde Celorico (2020) – *“As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Rutura no Princípio da Neutralidade”*. Coimbra: Almedina.

STESSENS, Erik (2023) – *“European VAT Law as Interpreted by the Court of Justice”*. Netherlands: Kluwer Law International B.V.

TERRA, Ben, KAJUS, Julie (2018) – *“European VAT Directives, Introduction to European VAT”*. Volume 1. Amsterdam: IBFD.

VASQUES, Sérgio (2022) - *“O Imposto sobre o Valor Acrescentado”*, Coimbra: Almedina.

Publicações periódicas

GAMITO, Conceição Gamito, PIRES, Joana Branco (2018) - *“O IVA no Imobiliário: Dedução do IVA Suportado na Construção”* in Cadernos IVA 2018, p. 98 a 102. Coimbra: Almedina.

MARTINS, Alexandra (2016) - *“Desconstruindo Dogmas: O Direito à Dedução e as Isenções”* in Cadernos IVA 2016, p. 17 a 32. Coimbra: Almedina.

MARTINS, Alexandra Coelho, FIGEUREDO, Francisco Pereira (2021) – “*O Conceito de Bem Imóvel para Efeitos de IVA*” in *Cadernos IVA 2021*, p. 71 a 84. Coimbra: Almedina.

PONTES, Marta, MAURÍCIO, Raquel (2021) - “O regime do IVA nas Operações Imobiliárias: Breve Reflexão Crítica”, *Cadernos IVA 2020*, p. 247 a 280. Coimbra: Almedina.

RAMALHO, João Magalhães, NETO, Serena Cabrita, PAQUETE, Miguel (2018) - “*Regularização do IVA em Operações Imobiliárias: O Acórdão Imofloresmira*” in *Cadernos IVA 2018*, p. 225 a 241. Coimbra: Almedina.

REIS, Isabel Vieira dos (2015) - “*O Certificado de Renúncia à Isenção do IVA na Locação de Imóveis*” in *Cadernos IVA 2015*, p. 241 a 256. Coimbra: Almedina.

REIS, Isabel Vieira dos (2017) - “*A Regularização do IVA nos Bens de Investimento Imobiliário*” in *Cadernos IVA 2017*, p. 315 a 337. Coimbra: Almedina.

REIS, Isabel Vieira dos Reis (2018) - “*Entre a Alocação Efetiva e a Alocação Intencional: Está o IVA Cheio de Boas Intenções?*” in *Cadernos IVA 2018*, p. 147 a 164. Coimbra: Almedina.

VICENTE, Bruno (2021) - “*O direito à dedução e Autoliquidação*” in *Cadernos IVA 2020*, p. 121 a 138. Coimbra: Almedina.

AREIAS, André Paralta (2022) – “*Reflexão Pós Pandémica sobre a Regularização de IVA em operações Imobiliárias: O caso do Abandono da atividade*” in *Cadernos IVA 2022*, p. 61 a 75. Coimbra: Almedina.

Documentos oficiais

Ofício-Circulado n.º 30103, de 23-04-2008.

Informação vinculativa n.º 12524, por despacho de 2018-02-05, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação).

Informação vinculativa n.º 14238, por despacho de 28-09-2018, do Subdiretor-geral dos Serviços do IVA.

Informação vinculativa n.º 23346, por despacho de 24-02-2023, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação).

Outros documentos

BASTO, José Xavier, OLEIVEIRA, Maria Odete (2021) – *“Problemas De Aplicação Das Regras De Regularização Das Deduções De Iva”* in Legibus - Revista De Direito Da Universidade Lusófona Lisboa, n.º 1 (Outubro), 48.

OLIVEIRA, Mariana Gouveia (2011) - *“A dedutibilidade de IVA e a aquisição de participações sociais por sociedades operacionais”*, in Revista Fiscalidade, 46.

ROMÃO, Filipe, PONTES, Marta (2011) – *“Regularizações de IVA nas Operações Imobiliárias”* in Revista Fiscalidade, 47.

Jurisprudência

Jurisprudência nacional

Acórdão do CAAD 411/2018-T de 03-09-2019.

Acórdão do CAAD n.º 611/2022-T de 26-06-2023

Acórdão do CAAD n.º 649/2022-T de 01-08-2023.

Acórdão do CAAD n.º 411/2018-T de 03-09-2019.

Acórdão do CAAD n.º 66/2020-T de 27-09-2021.

Acórdão do TCAS, de 06-04-2017, Processo 07097/13, Relator Ana Pinhol.

Jurisprudência europeia

Acórdão do TJ de 01-02-1977, Processo 51/76 [Caso *Verbond van Nederlandse*].

Acórdão do TJ de 01-04-2004, Processo C-90/02 [Caso *Bockemühl*].

Acórdão do TJ de 05-06-2015, Processo C-500/13 [Caso Gmina].

Acórdão do TJ de 06-09-2012, Processo nº C-496/11 [Caso Portugal /Telecom Portugal].

Acórdão do TJ de 06-10-2005, Processo C-204/03 [Caso Comissão / Espanha].

Acórdão do TJ de 08-01-2022, Processo C-409/99 [Caso Metropol Treuhand].

Acórdão do TJ de 08-06-2000, Processo C-98/98, [Caso Midland Bank].

Acórdão do TJ de 11-04-2018, Processo C-532/16 [Caso AB SEB bankas].

Acórdão do TJ de 11-07-1991, Processo 97/90 [Caso Lennartz].

Acórdão do TJ de 12-01-2006, Processo C-246/04 [Caso Turnund Sportunion Waldburg].

Acórdão do TJ de 15-01-1998, Processo C-37/95, [Caso Ghent Coal].

Acórdão do TJ de 16-02-2012, Processo C-118/11, [Caso Eon Aset Menidjmund].

Acórdão do TJ de 16-02-2012, Processo C-118/11, [Caso Eon Aset Menidjmund].

Acórdão do TJ de 16-12-2005, Processo C-63/04 [Caso Centralan].

Acórdão do TJ de 21-02-2006, Processo C-255/02 [Caso Halifax].

Acórdão do TJ de 21-03-2000, Processos C-220/98 a C-147/98 [Caso Gabalfrisa].

Acórdão do TJ de 22-02-2001, Proc. C-408/98, [Caso Abbey National].

Acórdão do TJ de 22-10-1205, Processo C-126/14 [Caso Sveda UAB].

Acórdão do TJ de 27-03-2019, Processo C-201/18 [Caso Mydibel SA contra État belge].

Acórdão do TJ de 27-09-2017, Processo C-184/05 [Caso Twoh International].

Acórdão do TJ de 29-04-2004, Processo C-487/01 e C-7/02 [Caso Gemeente Leusden].

Acórdão do TJ de 30-03-2006, Processo C-184/04, [Caso Uudenkaupungin kaupunki],