

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

apresentadas em 16 de Dezembro de 1999 *

1. O Bundesfinanzhof (Alemanha) submeteu ao Tribunal de Justiça, a título prejudicial, duas questões relativas à interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme¹ (a seguir «Sexta Directiva»).

2. Através da primeira questão, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se o direito a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre as primeiras despesas de investimento também é concedido quando, na primeira liquidação do imposto, já existe conhecimento de que a actividade económica que deveria dar lugar a operações sujeitas ao IVA não se concretizará. Se a resposta for afirmativa pretende, além disso, saber se, em caso de entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, a opção de tributação pode ser limitada aos edifícios ou às partes de edifícios.

I — Factos e tramitação no processo principal

3. Em 1989, B. Breitsohl solicitou um contrato de concessão a um fabricante de automóveis. Mediante carta de 14 de Abril desse mesmo ano, o fabricante aceitou o pedido, com determinadas condições. Em Fevereiro de 1990, B. Breitsohl declarou uma empresa de «venda e reparação de veículos» e adquiriu por 62 670 DEM (com isenção de IVA) um terreno não construído que deveria constituir o local da actividade declarada. Em Abril de 1990, encarregou uma empresa construtora de construir no terreno uma oficina de automóveis. Em meados de Maio de 1990, estavam concluídos os trabalhos de preparação do terreno, haviam sido realizadas as fundações e o pavimento estava parcialmente concluído. Por estes trabalhos havia que pagar um montante de 173 665,50 DEM.

4. O montante total das obras fora calculado, na fase de planificação, em 1 400 000 DEM. Quando se revelou que era de prever um aumento de 230 000 DEM, o banco que financiava a construção recusou-se a financiar estes encargos adicionais. Em finais de Maio de 1990, a empresa construtora interrompeu os trabalhos em virtude da incerteza relativa ao financiamento dos mesmos.

* Língua original: espanhol.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54. A redacção deste texto, que sofreu várias alterações, dá razão a F. Pérez Royo, quando este afirma que «estudar o imposto sobre o valor acrescentado só é tarefa menos ingrata do que pagá-lo» (prefácio à obra de Ramírez Gomez, S.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994).

5. Considerando que não tinha possibilidades de realizar a totalidade das construções previstas no terreno e de empreender a sua actividade, B. Breitsohl comprometeu-se, em 22 de Novembro de 1990, a pagar à construtora um montante total de 100 000 DEM pelo trabalho por esta realizado e cedeu a um terceiro as construções já realizadas pelo preço de 50 000 DEM (43 859,65 DEM, mais 6 140,35 DEM a título de IVA). Em Dezembro de 1990 vendeu o terreno ao mesmo comprador pela soma de 61 905 DEM (sem menção do IVA).

6. Na sua declaração anual de IVA relativa ao ano de 1990, B. Breitsohl declarou como únicas operações tributáveis a venda de partes de um edifício (base de liquidação: 49 859 DEM). A título de montantes dedutíveis, declarou 13 900,11 DEM (correspondentes aos honorários do notário, do consultor fiscal e às facturas do construtor). Daqui resultava um saldo de 7 759,90 DEM a seu favor². Nas suas declarações fiscais provisórias que anteriormente tinha apresentado, B. Breitsohl não indicara os impostos dedutíveis.

7. No seu aviso de liquidação do imposto relativo ao ano de 1990, o Finanzamt Goslar apenas considerou um montante dedutível de 95,20 DEM, com fundamento em que as prestações em causa tinham sido utilizadas para realizar a cessão de um

imóvel isento. O imposto devido foi então fixado em 6 045 DEM³.

8. Na decisão da reclamação apresentada contra esta liquidação, o Finanzamt considerou que B. Breitsohl não tinha adquirido a qualidade de empresário porque não tinha realizado operações com carácter permanente e, portanto, não tinha o direito a efectuar a dedução. Em contrapartida, considerou que B. Breitsohl era devedora do imposto claramente mencionado na factura relativa à venda das construções a um terceiro.

9. B. Breitsohl interpôs recurso desta decisão para o Finanzgericht, recurso esse que, no essencial, obteve provimento. Baseando-se no acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo Inzo⁴, o Finanzgericht considerou que as actividades preparatórias realizadas por B. Breitsohl já constituíam actividades empresariais e esta tinha, portanto, direito de deduzir os montantes de imposto correspondentes às facturas da empresa construtora. Considerou, além disso, que B. Breitsohl tinha a possibilidade legal de renunciar à isenção da entrega do imóvel da empresa, limitando esta renúncia à parte das construções realizadas (trabalhos de preparação do terreno, fundações e pavimento). Segundo o Finanzgericht, só devia ser recusada a dedução do imposto relativamente aos honorários de notário respeitantes à operação de venda do terreno.

2 — Diferença (com uma margem de erro de apenas alguns pfennig) entre os montantes dedutíveis e o IVA sobre o preço de venda das partes de edifício.

3 — Diferença (com uma margem de erro de apenas alguns pfennig) entre os montantes dedutíveis aceites e o IVA sobre o preço de venda das partes de edifício.

4 — Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C-110/94, Colect., p. I-857).

10. Em recurso interposto para o Bundesfinanzhof da sentença do Finanzgericht, processo em que se suscitaram as presentes questões prejudiciais, o Finanzamt alega uma violação da Umsatzsteueretz 1980 (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»). Segundo o Finanzamt, a UStG não permite limitar unicamente aos edifícios a renúncia à isenção da entrega de um bem imóvel. Na sua opinião, a mesma interpretação resulta das disposições conjugadas do artigo 13.º, B, alínea g) e C, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva.

II — As questões prejudiciais

11. Tendo dúvidas sobre a interpretação que deve ser dada às disposições da Sexta Directiva aplicáveis ao litígio que lhe foi submetido, o Bundesfinanzhof decidiu colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo, C-110/94), mesmo as primeiras despesas de investimento efectuadas para a formação de uma empresa podem ser consideradas actividades económicas na acepção do artigo 4.º da Directiva 77/388/CEE. A administração fiscal deve ter em conta a intenção declarada da empresa quanto a isto. A condição de sujeito passivo

que lhe foi, consequentemente, reconhecida não poder retirada com efeito retroactivo, por terem ocorrido ou não determinados acontecimentos (princípio da segurança jurídica). Isto também se aplica à dedução do IVA suportado nos investimentos.

Em conformidade com estes princípios, deve conceder-se o direito à dedução do IVA suportado (artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE) nos denominados investimentos de arranque, devido à intenção de iniciar actividades económicas que darão lugar a operações sujeitas ao imposto mesmo quando a administração fiscal saiba, no momento da primeira liquidação do IVA, que não se iniciou realmente a pretendida actividade económica que deveria originar operações sujeitas a imposto?

Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

2) Por ocasião da entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, pode limitar-se a opção pela tributação aos edifícios ou às partes dos edifícios?»

III — Observações apresentadas no processo principal

12. Os Governos alemão e helénico e a Comissão apresentaram observações escritas no prazo para esse fim estabelecido no artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça.

14. O artigo 4.º estabelece quem são os sujeitos passivos do IVA:

«1. Por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

IV — A primeira questão prejudicial

A — Normas comunitárias aplicáveis

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas...

13. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva:

15. O artigo 17.º regula o momento do nascimento e o alcance do direito à dedução:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

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

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias opera-

2. As importações de bens.»

ções tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

...»⁵.

B — A regulamentação nacional

16. O § 2, n.º 1, da UStG dispõe:

«Entende-se por empresário todo aquele que exerça, com carácter independente, uma actividade industrial, comercial ou profissional. A empresa abrange toda a

actividade industrial, comercial ou profissional do empresário. Considera-se actividade industrial, comercial ou profissional toda a actividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo que não exista a intenção de obter lucros ou que um grupo de pessoas só exerça as suas actividades exclusivamente no interesse dos seus membros.»

17. Nos termos do § 15, n.º 1, da UStG:

«O empresário pode deduzir os seguintes impostos:

1. O imposto mencionado separadamente nas facturas, nos termos do § 14, referentes às entregas ou outras prestações realizadas para a sua empresa por outras empresas...».

C — Recapitulação sumária da jurisprudência

18. A jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria do direito à dedução confirmou, em diversas ocasiões, o direito de deduzir o IVA suportado nas actividades preparatórias realizadas com o objectivo de desenvolver uma actividade económica sujeita ao imposto.

5 — Versão do artigo 17.º da Sexta Directiva em vigor no momento em que ocorreram os factos do presente processo. O n.º 2 foi alterado posteriormente pelo artigo 1.º, n.º 22, da Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1), e pelo artigo 1.º, n.º 10, da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e que introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18).

19. No processo Rompelman⁶, foi perguntado ao Tribunal de Justiça se uma pessoa que tinha adquirido um crédito respeitante à transferência futura do direito de propriedade de locais de comércio num imóvel ainda a construir, com a intenção declarada de dar de arrendamento os referidos locais ou de efectuar fornecimentos e prestações sujeitos a IVA, agia na fase preparatória como sujeito passivo com direito a deduzir o IVA.

20. O Tribunal de Justiça declarou que o regime de deduções visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago pelo conjunto das suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante a perfeita neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, independentemente dos respectivos objectivos ou resultados, desde que tais actividades se encontrem elas próprias sujeitas ao IVA. No mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que as actividades económicas referidas no artigo 4.º, n.º 1, podem consistir em vários actos consecutivos e que, portanto, as actividades preparatórias, como a aquisição dos meios de exploração e, portanto, a compra de um bem imóvel, devem já ser imputadas às actividades económicas. Qualquer outra interpretação do artigo 4.º da Sexta Directiva oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua actividade económica, sem dar-lhe a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.º, e faria a distinção arbitrária entre as despesas de investimento anteriores e

simultâneas à exploração efectiva de um bem imóvel⁷.

21. Alguns anos mais tarde, no quadro de um recurso por incumprimento⁸, o Tribunal salientou de novo a importância do direito à dedução e declarou que: «... na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante. Essas limitações do direito à dedução têm incidência no nível da carga fiscal e devem ser aplicadas de modo similar em todos os Estados-Membros. Por consequência, só são autorizadas excepções nos casos expressamente previstos pela directiva»⁹.

22. Já em 1991, o Tribunal precisou¹⁰ que «nos termos do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva, com a epígrafe 'Origem e âmbito do direito à dedução', o direito à dedução do IVA surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Em consequência, só a qualidade em que o particular actua nesse momento pode decidir da existência de um direito à dedução. Resulta do artigo 17.º, n.º 2, que, na medida em que os bens sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, este é autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a esses bens». O Tribunal acrescentou que: «em

7 — N.ºs 19, 22 e 23.

8 — Acórdão de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797)

9 — N.ºs 16 e 17.

10 — Acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795).

6 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985 (268/83, Recueil, p. 655).

consequência, é a aquisição dos bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo de dedução. A utilização que é dada às mercadorias, ou a que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes»¹¹.

zido, nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva, mesmo que, posteriormente, seja decidido, perante os resultados desse estudo, não passar à fase operacional e colocar a sociedade em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis¹³.

25. O Tribunal baseou esta conclusão em dois princípios¹⁴:

23. No acórdão Inzo¹², cujo alcance se procurará precisar neste processo, foi perguntado ao Tribunal de Justiça se a solução adoptada no seu acórdão Rompelman era válida nos casos em que a actividade económica projectada, para a qual se tinham realizado as despesas de investimento, não se tivesse concretizado.

24. O Tribunal considerou que essas despesas de investimento deviam ser consideradas «actividades económicas» para efeitos da Sexta Directiva, ao decidir que, no caso de a administração fiscal ter admitido a qualidade de sujeito passivo do IVA de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que dá lugar a operações tributáveis, a realização de um estudo de rentabilidade para a actividade económica projectada pode, ainda assim, ser considerada uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da directiva e o IVA pago por esse estudo de rentabilidade pode, em princípio, ser dedu-

a) O princípio da segurança jurídica: este princípio opõe-se a que os direitos e obrigações dos sujeitos passivos dependam de factos, de circunstâncias ou de acontecimentos que se produzem depois da sua verificação pela administração fiscal. Daqui resulta que, a partir do momento em que esta última aceitou, com base nos dados fornecidos por uma empresa, que lhe seja atribuída a qualidade de sujeito passivo, este estatuto já não pode, em princípio, ser-lhe depois retirado com efeitos retroactivos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados acontecimentos.

b) O princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa: segundo o Tribunal, uma interpretação diferente da directiva seria susceptível de criar, quando do tratamento fiscal de actividades de investimento idênticas, diferenças não

11 — N.ºs 8 e 15.

12 — Acórdão já referido na nota 4.

13 — N.ºs 18 a 20.

14 — N.ºs 21 e 22.

justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através dos investimentos, iniciar actividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributáveis.

realizar operações tributadas. Sendo caso disso, a entrega de bens de investimento durante o período de ajustamento pode dar lugar ao ajustamento da dedução nas condições previstas no n.º 3 do artigo 20.º da directiva¹⁷.

D — Observações das partes que compareceram

26. O Tribunal acrescentou que compete a quem solicite a dedução do IVA provar que as condições para beneficiar dessa dedução estão preenchidas e que o artigo 4.º não se opõe a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de começar actividades económicas que dão lugar a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos¹⁵.

27. O Tribunal de Justiça chegou a esta mesma conclusão no acórdão Ghent Coal Terminal¹⁶. Nesse acórdão, o Tribunal declarou que artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de permitir que um sujeito passivo, agindo como tal, deduza o IVA de que é devedor relativamente a bens que lhe foram entregues ou serviços que lhe foram prestados para efeitos de trabalhos de investimento destinados a serem utilizados no âmbito de operações tributadas. O direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo nunca tenha feito uso de tais bens e serviços para

28. Para os Governos alemão e helénico, a jurisprudência do Tribunal de Justiça no acórdão Inzo não se aplica ao presente caso. Consideram que este acórdão se funda no princípio de que a segurança jurídica se opõe a que os direitos e obrigações dos sujeitos passivos dependam de factos, de circunstâncias ou de acontecimentos que se produzem depois do reconhecimento, pela administração fiscal, da qualidade de sujeito passivo do imposto. Ora, no presente caso, e contrariamente ao processo Inzo, a administração fiscal ainda não tinha reconhecido a qualidade de sujeito passivo de B. Breitsohl quando esta última apresentou a sua declaração. Assim, B. Breitsohl não podia invocar a protecção da confiança legítima e prevalecer-se da convicção que tinha de poder deduzir o imposto.

29. Segundo ambos os governos, também não se verifica, no caso em apreço, qualquer violação do princípio da neutralidade do IVA, uma vez que, por não ter sido reconhecida a B. Breitsohl a qualidade de

15 — N.º 23.

16 — Acórdão de 15 de Janeiro de 1998 (C-37/95, Colect., p. I-1).

17 — N.º 24.

sujeito passivo, esta não realizou qualquer actividade económica sujeita ao IVA, visto que este princípio apenas se aplica a tais actividades. O Governo alemão salienta, além disso, o risco de abusos a que poderia conduzir uma interpretação diferente da que propõe.

E — *Resposta à primeira questão prejudicial*

32. Para responder à primeira questão prejudicial, julgo necessário referir-me ao conceito harmonizado¹⁸ de «sujeito passivo» do IVA.

30. A Comissão chega a uma conclusão diametralmente oposta. Depois de assinalar que, de acordo com os factos comunicados, se deve considerar que, neste caso, não existe abuso nem fraude, afirma que, de acordo com o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, a aquisição da condição de sujeito passivo não depende de uma declaração nesse sentido por parte da administração fiscal.

33. Como já indiquei, resulta do artigo 4.º da Sexta Directiva que deve entender-se por «sujeito passivo» do IVA qualquer pessoa que exerça, de modo independente, as actividades económicas cujo objecto seja a entrega de bens ou a prestação de serviços. Em contrapartida, nem este artigo nem qualquer outra disposição da Sexta Directiva prevêem que a qualidade de sujeito passivo do imposto dependa de requisitos de forma suplementares, tais como um reconhecimento formal pela administração fiscal.

31. Segundo a Comissão, a qualidade de sujeito passivo surge *ipso jure* do exercício de uma actividade económica. Se esta não atingir a fase operacional mas se ficar pela fase preparatória, de acordo com o acórdão Inzo, o critério determinante é a existência, durante a fase preparatória, de uma intenção de iniciar a fase operacional e, por conseguinte, de realizar operações sujeitas ao imposto. A Comissão afirma que esta intenção não tem que ser declarada imediatamente à administração fiscal, mas que, como no presente caso, pode manifestar-se de forma tácita pelo facto de determinada entidade realizar despesas de investimento.

34. A directiva estabelece, deste modo, uma conexão directa entre os conceitos de facto tributável e de sujeito passivo. O momento da realização da operação tributável é definido, precisamente, como o momento em que o facto tributável e o sujeito passivo surgem no mundo jurídico

18 — Como o Tribunal de Justiça assinalou no acórdão de 5 de Maio de 1982, Schul (15/81, Recueil, p. 1409), n.ºs 11 e 12), os conceitos de facto tributável, sujeito passivo, exigibilidade e matéria colectável do IVA, harmonizados pela Sexta Directiva, devem ser interpretados de maneira uniforme pelos Estados-Membros.

da fiscalidade e em que, além disso, se desencadeia todo o mecanismo do IVA ¹⁹.

35. No que se refere concretamente às despesas de investimento realizadas com o propósito de iniciar uma actividade económica sujeita ao IVA, deve considerar-se, de acordo com os acórdãos Rompelman, Inzo e Ghent Coal Terminal, que o empresário adquire a qualidade de sujeito passivo do imposto e, em consequência, o direito à dedução no exacto momento em que os seus fornecedores realizam a entrega de bens ou a prestação de serviços, mesmo que a actividade económica projectada nunca chegue a concretizar-se. Nesses casos, a única condição que o interessado deve preencher é a de que a sua intenção real tenha sido a de desenvolver a referida actividade económica sujeita ao IVA.

36. Não é ao Tribunal de Justiça mas às autoridades nacionais, fiscais e, se for caso disso, judiciais, que compete determinar se a intenção real do interessado é a de exercer uma actividade sujeita ao IVA.

37. No entanto, no presente caso, deduz-se dos factos expostos no despacho de reenvio

que B. Breitsohl tinha efectivamente a intenção de realizar a actividade de reparação e venda de veículos, que está incontestavelmente sujeita ao IVA. Posteriormente, e devido a diversas vicissitudes de natureza financeira alheias à sua vontade, teve que desistir dessa actividade e ceder a um terceiro as construções já realizadas e pelas quais tinha suportado o IVA. Do que até agora ficou exposto deve concluir-se que, no momento em que se deu a referida cessão, B. Breitsohl já tinha adquirido a qualidade de sujeito passivo do IVA, ainda que a administração fiscal não lhe tivesse reconhecido formalmente essa condição.

38. Tem B. Breitsohl o direito a deduzir os montantes do IVA que suportou ²⁰?

39. Como já referi, o direito à dedução — elemento essencial no regime do IVA — surge de maneira imediata ²¹, segundo o artigo 17.º da Sexta Directiva, no

20 — Abstraio aqui do problema de saber se lhe era possível dissociar as partes de edificio e o terreno para optar pela tributação, que é objecto da segunda questão prejudicial.

21 — Sempre que o interessado preencha determinados requisitos, nomeadamente: 1) que seja sujeito passivo do imposto; 2) que os bens ou serviços lhe tenham sido fornecidos a título oneroso na sua qualidade de sujeito passivo, e 3) que tenha cumprido as obrigações formais previstas no artigo 18.º da Sexta Directiva e as que tenham sido estabelecidas pelas legislações nacionais com base no artigo 22.º, n.º 8, da directiva (v., sobre esta matéria, os acórdãos de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGL, 123/87 e 330/87, Colect., p. 4517, de 24 de Outubro de 1996, Eismann, C-217/94, Colect., p. I-5287, e de 5 de Dezembro de 1996, Reisdorf, C-85/95, Colect., p. I-6257. Sobre a obrigação que incumbe aos Estados-Membros de respeitarem o princípio da proporcionalidade ao imporem estas condições formais, v. o acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-471/96, Colect., p. I-7281, bem como as conclusões apresentadas em 7 de Outubro de 1999 pelo advogado-geral Saggio no processo Gabalfria e o., C-110/98 a C-147/98, processo ainda pendente no Tribunal de Justiça, n.ºs 32 e 33).

19 — A conexão entre o facto tributável e o sujeito passivo é referida habitualmente na doutrina sobre esta matéria. Assim, Sainz de Bujanda escreve que «sujeito passivo é a pessoa que assume a posição de devedor em relação à obrigação fiscal por ter realizado o facto tributável» (Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho financiero*, tomo I, volume 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, 1967, p. 608, citado por Menéndez Moreno, A., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma — Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 502).

momento em que é exigível o imposto dedutível, ou seja, segundo o artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva, quando se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços.

40. Deve assinalar-se, antes de tudo, que do despacho de reenvio não resulta que B. Breitsohl não tenha cumprido qualquer das condições formais essenciais cuja inobservância pode implicar a perda do direito à dedução.

41. Como a Comissão bem afirma, o § 18 da UStG²² permitia a B. Breitsohl fazer valer de forma imediata, numa das suas declarações mensais, esse direito à dedução. Se o tivesse feito, a administração fiscal teria tido que reconhecer a qualidade de sujeito passivo e que aceitar a dedução correspondente.

42. No entanto, B. Breitsohl esperou pela autoliquidação anual para exercer o seu direito à dedução, numa altura em que a administração fiscal já tinha conhecimento de que a actividade económica projectada se malograra. Esta circunstância em nada altera a análise anterior. B. Breitsohl era sujeito passivo do IVA e, de acordo com a regulamentação nacional aplicável, podia optar, como fez, por exercer o direito à dedução no final do ano.

43. Com base nas considerações precedentes, considero que B. Breitsohl tinha direito a deduzir o montante de imposto sobre os bens e serviços que lhe foram fornecidos e que conservava esse direito quando apresentou a sua declaração anual apesar de, nesse momento, já se saber que a actividade económica projectada não se concretizaria.

44. Esta conclusão corresponde à jurisprudência do Tribunal de Justiça no processo Inzo.

45. Para o Governo alemão, o princípio da segurança jurídica invocado pelo Tribunal no acórdão Inzo é irrelevante para a solução do presente litígio, uma vez que, no caso vertente, a administração fiscal não reconheceu, em momento algum, a condição de sujeito passivo de B. Breitsohl.

46. Em compensação, o Governo alemão refere-se apenas ao outro princípio em que o Tribunal de Justiça baseou o seu acórdão Inzo, ou seja, o princípio da neutralidade do IVA²³. No acórdão Inzo, o Tribunal afirmou que este princípio proíbe estabelecer diferenças não justificadas entre empre-

22 — Este artigo regula o procedimento de gestão fiscal do IVA.

23 — O Governo alemão limita-se a afirmar que, como a administração fiscal não tinha reconhecido a qualidade de sujeito passivo de B. Breitsohl, esta não adquiriu essa qualidade e não pôde portanto realizar actividades económicas sujeitas ao imposto, pelo que, segundo o Governo alemão, o princípio da neutralidade do IVA não se aplica.

sas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através dos investimentos, iniciar actividades que serão fonte de operações tributáveis, assim como diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, fazendo depender a aceitação definitiva de deduções da questão de saber se esses investimentos culminam ou não em operações tributadas.

47. Em minha opinião, pode considerar-se, *a fortiori*, que este mesmo princípio proíbe que estas últimas empresas sejam discriminadas em função do momento em que tenham solicitado a dedução do imposto — antes ou depois de haver conhecimento de que a actividade económica projectada não se concretizará — ou do facto de que, ao fazê-lo, a administração fiscal lhes tenha reconhecido ou não a condição de sujeitos passivos do imposto.

48. Sendo o princípio da neutralidade um dos pilares essenciais do regime do IVA, não se pode aceitar uma solução que seja contrária às suas exigências e que não se baseie expressamente nas disposições de direito comunitário.

49. Para completar esta análise, há que examinar a alegação do Governo alemão, o qual sustenta que uma resposta à questão prejudicial em sentido diferente daquele

que propõe constituiria uma incitação directa ao abuso, uma vez que qualquer consumidor final que adquirisse bens de investimento (por exemplo, um terreno ou um automóvel) poderia invocar a qualidade de sujeito passivo com direito à dedução, bastando-lhe para tanto manifestar a sua intenção de iniciar uma actividade económica. Segundo o Governo alemão, nesse caso, a administração fiscal deveria pronunciar-se com base numa declaração de intenção puramente subjectiva e não com base em dados reais objectivamente verificáveis.

50. Compartilho da preocupação do Governo alemão quanto aos riscos de fraude fiscal. No entanto, os Estados-Membros não estão desprovidos de instrumentos para prevenir e combater tal fraude. A este propósito, julgo oportuno recordar, em primeiro lugar, que a Sexta Directiva estabelece, nos seus artigos 18.º a 22.º, uma série de requisitos formais — declarações, facturas, livros de contabilidade — que os sujeitos passivos devem preencher e que podem ser reforçados pelas medidas suplementares que os Estados-Membros considerem necessário adoptar a fim de assegurar a correcção do montante de imposto a cobrar e para evitar a fraude²⁴. Em segundo lugar, os Estados-Membros dispõem de uma ampla margem de apreciação para determinar, em cada caso

24 — Segundo o artigo 22.º, n.º 8, na versão resultante do artigo 28.º-H, acrescentado pela Directiva 91/680, referida na nota 5 *supra*, os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não dêem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

concreto, qual é a intenção real do interessado. Por último, em caso de fraude ou abuso, a administração fiscal pode retirar a condição de sujeito passivo e alterar a liquidação provisória realizada ²⁵.

«Durante o período transitório a que se refere o n.º 4 ²⁶, os Estados-Membros podem:

51. Pelas razões expostas, considero que a resposta à primeira questão prejudicial deve ser a de que os artigos 4.º e 17.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o direito à dedução do IVA suportado nas operações efectuadas com vista à realização de uma actividade económica projectada subsiste mesmo quando a administração fiscal já tenha conhecimento, no momento da primeira liquidação do imposto, que a actividade que deveria dar lugar a operações tributáveis não se concretizará.

...

b) Continuar a isentar as operações enumeradas no anexo F, nas condições em vigor no Estado-Membro;

c) Conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação das operações isentas, nas condições fixadas no anexo G;

V — A segunda questão prejudicial

A — As normas comunitárias aplicáveis

52. Nos termos do artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Directiva:

...»

25 — No acórdão Ghent Coal Terminal, já referido na nota 16, o Tribunal declarou que: «... em situações fraudulentas ou abusivas, em que o interessado simulou desenvolver uma actividade económica específica, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações» (n.º 21). Na ordem jurídica alemã, esta possibilidade está prevista no § 164 do Abgabenordnung (código tributário), nos termos do qual a liquidação do imposto é efectuada sem prejuízo de um controlo posterior, sendo o sujeito passivo informado de que a liquidação provisória pode ser alterada posteriormente.

53. O n.º 16 do anexo F refere-se à «entrega de edifícios e de terrenos referidos no n.º 3 do artigo 4.º»

26 — O período provisório estava inicialmente fixado em cinco anos a partir de 1 de Janeiro de 1978. No entanto, deve considerar-se prolongado por tempo indeterminado, uma vez que o Conselho ainda não tomou uma decisão sobre a eventual supressão destas excepções.

54. Nos termos do artigo 4.º, n.º 3, da Sexta Directiva:
- b) A entrega de um terreno para construção.

«3. Os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as actividades referidas no n.º 2 e, designadamente, uma das seguintes operações:

Por terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros.»

55. O n.º 1 do anexo G dispõe o seguinte:

- a) A entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada anteriormente à primeira ocupação; os Estados-Membros podem definir as modalidades de aplicação deste critério às transformações de imóveis e bem assim a noção de terreno da sua implantação.

«1. O direito de opção referido no n.º 3, alínea c), do artigo 28.º pode ser concedido:

...

Os Estados-Membros podem aplicar critérios diferentes do da primeira ocupação, tais como o do prazo decorrido entre a data de conclusão do imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respectivamente, cinco e dois anos.

- b) No caso das operações referidas no anexo F;

os Estados-Membros que mantenham a isenção a título transitório podem conceder aos respectivos sujeitos passivos o direito de opção pela tributação.»

Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno;

56. Por último, o artigo 20.º, n.º 3, relativo à regularização das deduções, estipula:

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

9. a) as operações reguladas pela Grunderwerbsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre as aquisições imobiliárias)...»

58. No entanto, o § 9 da UStG dispõe:

Todavia, os Estados-Membros podem não exigir, neste último caso, o ajustamento na medida em que o adquirente seja um sujeito passivo que utiliza os bens de investimento em questão exclusivamente para operações em relação às quais o imposto sobre o valor acrescentado é dedutível.»

«1. O empresário pode tratar como sujeita a imposto uma operação que esteja isenta, em conformidade com o § 4, n.º 9, quando esta operação for efectuada em benefício de um outro chefe de empresa ou para a empresa deste.»

B — A regulamentação nacional

57. Segundo o § 4 da UStG:

«São exoneradas de imposto as operações seguintes de entre as previstas no § 1, n.º 1, pontos 1 a 3:

...

C — Observações das partes que compareceram

59. O Governo alemão lembra, em primeiro lugar, que a República Federal da Alemanha fez uso da faculdade que lhe confere o artigo 13.º, C, da Sexta Directiva, para conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação em caso de entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação.

60. Segundo o Governo alemão, como o artigo 13.º, C, da Sexta Directiva permite expressamente aos Estados-Membros restringir o âmbito do direito de opção bem como determinar as modalidades do seu exercício, a questão de saber se o sujeito passivo pode exercer o seu direito de opção dissociando a entrega do edifício e do terreno é uma questão de direito nacional. Portanto, o artigo 13.º, C, da Sexta Directiva não se opõe nem a uma regulamentação nacional que autorize o exercício do direito de opção unicamente para o edifício ou unicamente para o terreno, nem a uma regulamentação nacional que imponha o exercício do direito de opção para a totalidade do terreno construído.

61. Por seu lado, a Comissão observa que a isenção concedida pelo direito alemão não assenta no artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Directiva, mas sim no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o anexo F, n.º 16 e com o artigo 4.º, n.º 3, e que o direito de opção não se baseia no artigo 13.º, C, mas sim no artigo 28.º, n.º 3, alínea c), em conjugação com o anexo G, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva. A Comissão deduz das referidas disposições que a entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação só pode beneficiar de isenção na sua totalidade. O mesmo sucede com o direito de optar pela tributação.

D — *Resposta à segunda questão prejudicial*

62. Estou de acordo com a Comissão em que a isenção concedida pelo direito alemão não se baseia no artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Directiva. Com efeito, segundo esta disposição, «Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso... g) as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com excepção dos indicados no n.º 3, alínea a), do artigo 4.º...»

63. Ora, como já indiquei, o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), refere-se à «entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, *efectuada anteriormente à primeira ocupação*»²⁷.

64. No presente caso, as partes de edifício foram entregues antes da primeira ocupação, pelo que a isenção e o direito de opção só podem ter como base o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o anexo F, n.º 16 e com o artigo 4.º, n.º 3, como acertadamente assinala o órgão juris-

27 — Sublinhado nosso.

dicional *a quo* e ao contrário do que o Governo alemão sustenta nas suas observações.

65. Esclarecido este ponto, passarei de seguida à análise da questão colocada.

66. O Bundesfinanzhof assinala, no seu despacho de reenvio, que a regulamentação alemã deve ser interpretada no sentido de que a isenção ou, sendo caso disso, o direito à opção pela tributação deve incidir sobre a totalidade do bem imóvel, englobando o edifício ou partes do edifício e o terreno da sua implantação. Acrescenta, além disso, que, até à data, esta interpretação tem sido sempre confirmada pela sua própria jurisprudência. No entanto, pergunta ao Tribunal de Justiça se a regulamentação alemã, assim interpretada, é conforme com a Sexta Directiva.

67. A análise da segunda questão deve partir de uma interpretação do conceito jurídico de «entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada anteriormente à primeira ocupação» que figura no artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva.

68. Deve assinalar-se, antes do mais, que, sem prejuízo de os Estados-Membros definirem o que entendem por «terreno da sua

implantação», de acordo com a possibilidade que lhes confere o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), segunda frase, da Sexta Directiva²⁸, o conceito jurídico referido deve ser interpretado de modo uniforme em todos os Estados-Membros, sem o que não se alcançaria o objectivo da directiva, que é o de «determinar de modo uniforme e segundo regras comunitárias a matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado»²⁹.

69. O Tribunal de Justiça aceitou, em duas ocasiões, a divisão de um bem imóvel para efeitos de liquidação do IVA. A meu ver, nenhum desses dois acórdãos dá resposta a esta questão prejudicial.

70. Trata-se, em primeiro lugar, do acórdão *Armbrecht*³⁰, a que se referiram o Governo alemão, a Comissão e o próprio órgão jurisdicional de reenvio.

71. Nesse processo, foi perguntado ao Tribunal de Justiça se, quando um sujeito passivo vende um imóvel que utilizou ao mesmo tempo para fins privados e para fins empresariais e, ao fazê-lo, renuncia à isenção do IVA de que, noutro caso, beneficiaria nos termos do artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Directiva, o referido sujeito passivo tem que pagar o imposto relativo à parte do preço de venda corres-

28 — Segundo indica a Comissão, a Alemanha não fez uso desta possibilidade.

29 — V. o acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Maio de 1985, *Van Dijk's Boekhuis* (139/84, Recueil, p. 1405), n.º 19.

30 — Acórdão de 4 de Outubro de 1995 (C-291/92, Colect., p. I-2775).

pondente às partes do imóvel utilizadas para fins privados.

72. Nas observações apresentadas no processo Armbrecht, o Governo alemão salientou que o imóvel constituía um bem único nos termos do direito civil alemão e que estava inscrito como tal no Registo Predial. Considerava, por isso, que o imóvel deveria ser considerado como um só bem para efeitos de aplicação da directiva.

73. O Tribunal respondeu a esta alegação o seguinte:

«É certo que o artigo 5.º, n.º 1, da directiva não delimita a extensão dos direitos de propriedade transferidos, a qual deve ser determinada segundo o direito nacional aplicável, mas... o objectivo da directiva, que visa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado numa definição uniforme das operações tributáveis, estaria comprometido se a verificação de uma entrega de bens, que é uma das três operações tributáveis, ficasse sujeita à ocorrência de condições que variam de um Estado-Membro para outro. Daí resulta que a resposta à questão submetida, que não trata do direito civil aplicável à entrega, mas da sujeição ao imposto, não pode ser encontrada no direito nacional aplicável ao litígio do processo principal»³¹.

74. Neste ponto, o acórdão Armbrecht constitui um precedente claro para o presente processo. O facto de, como assinala o Bundesfinanzhof, de acordo com o direito civil alemão (§§ 93 e 94 do Código Civil), um edifício e o terreno da sua implantação constituírem elementos indissociáveis e não poderem ser objecto de direitos específicos não implica que, para efeitos de aplicação do IVA, esse edifício e esse terreno não possam ter um tratamento diferente sempre que, como é evidente, a aplicação correcta da Sexta Directiva exija que estes elementos sejam dissociados.

75. Voltando ao acórdão Armbrecht, o Tribunal de Justiça considerou conforme com o direito comunitário que o sujeito passivo pagasse o IVA respeitante apenas à parte do imóvel utilizada para fins profissionais, dado que a venda da parte utilizada para fins privados não cabe no âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

76. O Tribunal declarou que «... a repartição entre a parte afecta ao exercício das actividades profissionais e a reservada ao uso privado do sujeito passivo deve ser feita com base nas proporções de utilização profissional e de utilização privada ao longo do ano de aquisição e não com base na repartição geográfica. Por outro lado, o sujeito passivo deve manifestar, durante todo o período ao longo do qual detém o bem em questão, a intenção de guardar

31 — N.ºs 13 e 14.

uma parte dele no seu património privado»³².

construindo, no exercício da sua actividade empresarial, uma casa para si próprio, realiza a afectação de bens da própria empresa ao seu uso privado, na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

77. Não há muitas dúvidas de que, no presente caso, a situação é diferente.

78. Com efeito, o bem imóvel alienado por B. Breitsohl, constituído por partes de um edifício e pela parte do terreno onde se encontravam implantadas, foi sempre utilizado para fins empresariais. Não houve, portanto, utilização privada que justificasse uma repartição proporcional na acepção do acórdão Armbrecht. Tanto a alienação do terreno como das partes de edifício foram efectuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

79. A segunda ocasião em que o Tribunal de Justiça considerou necessária a aplicação do IVA de maneira diferenciada às partes componentes de um bem imóvel foi no acórdão De Jong³³.

80. Naquele processo, foi perguntado ao Tribunal de Justiça se um sujeito passivo — designadamente, um empreiteiro — que adquire um terreno apenas com a finalidade de o afectar ao uso privado, nele

81. O Governo neerlandês defendeu que a construção de uma casa de habitação num terreno posto à disposição da empresa para esse fim tinha dado origem, relativamente ao imposto sobre o volume de negócios, a um novo bem imóvel constituído pelo edifício e pelo terreno correspondente. Considerava, por isso, que era desta unidade resultante do exercício da actividade profissional do sujeito passivo, enquanto tal, que este último se tinha apropriado para as suas necessidades de carácter privado.

82. O Tribunal rejeitou esta alegação. Depois de afirmar que era necessário, independentemente de saber se o terreno e o edifício são dissociáveis nos termos da legislação nacional, distinguir entre a tributação de um terreno propriedade pessoal de um sujeito passivo e a tributação de um edifício que o sujeito passivo construiu nesse terreno no quadro da sua actividade empresarial, o Tribunal declarou: «Relativamente à tributação de um terreno propriedade pessoal de um empreiteiro e no qual este constrói, no quadro da sua actividade empresarial, uma casa de habitação para si próprio... este terreno nunca integrou o património da empresa, não podendo assim dela ter sido desafectado, nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA. A matéria colectável será constituída, nos termos do artigo 11.º, A,

32 — N.º 21.

33 — Acórdão de 6 de Maio de 1992 (C-20/91, Colect., p. I-2847).

n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva IVA, exclusivamente pelo valor do edifício construído, e já não pelo valor do terreno»³⁴.

maneira indissociável, o edifício e o terreno.

83. A meu ver, o processo De Jong apresenta também grandes diferenças com o presente caso.

87. Os termos do referido artigo, e em especial a utilização da conjunção copulativa «e», parecem confirmar a tese da Comissão. Por outro lado, as diferentes versões linguísticas coincidem neste ponto³⁵.

84. Por um lado, no processo De Jong, o interessado tinha adquirido o terreno para fins privados, enquanto B. Breitsohl, como já tive ocasião de assinalar, fê-lo para desenvolver a sua actividade profissional. Por outro lado, no processo De Jong, a casa de habitação foi construída pela empresa de construção pertencente ao próprio interessado e destinada a ser ocupada por este, enquanto B. Breitsohl encarregou um terceiro da construção do edifício, que devia ser utilizado para actividades sujeitas ao IVA.

88. Em minha opinião, uma análise das disposições da Sexta Directiva que se referem à tributação das entregas de bens imóveis confirma esta interpretação.

89. Com efeito, a Sexta Directiva distingue entre terrenos não construídos e terrenos construídos:

85. Considero, portanto, que a resposta a dar à questão submetida pelo Bundesfinanzhof não pode ser inferida da jurisprudência do Tribunal de Justiça, mas deve ser procurada directamente nas disposições da Sexta Directiva.

— as entregas de *terrenos não construídos* estão isentas de IVA, mesmo que os Estados-Membros possam conceder aos seus sujeitos passivos o direito de opção pela tributação³⁶;

86. A Comissão baseia-se numa interpretação literal do artigo 4.º, n.º 3, alínea a), para concluir que esta disposição se refere à entrega do bem imóvel compreendendo, de

35 — Assim, na versão espanhola «la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levanten»; na versão inglesa: «the supply before first occupation of buildings or parts of buildings and the land on which they stand»; na versão alemã: «die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt», e na versão italiana: «la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo» (sublinhado nosso).

36 — Artigos 13.º, B, alínea h), e 13.º, C, alínea b).

34 — N.ºs 19 e 20.

- as entregas de *terrenos para construção* estão sujeitas ao IVA mesmo que, durante o período transitório, os Estados-Membros possam continuar a isentá-los bem como reconhecer o direito de opção pela tributação³⁷;

implantação estão isentas, mesmo que, também aqui, os Estados-Membros possam conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação³⁹.

- quanto aos *terrenos construídos*, a directiva distingue entre a primeira entrega e as entregas posteriores:

- a) a *entrega efectuada anteriormente à primeira ocupação* de edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua implantação está sujeita ao IVA. Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno. No entanto, durante o período transitório, os Estados-Membros podem continuar a isentar as referidas entregas bem como conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação³⁸.

- b) as *entregas posteriores* de edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua

90. Como se pode observar, a Sexta Directiva apenas regula de forma separada a sujeição ao IVA da entrega de terrenos na medida em que estes não estão construídos. Em contrapartida, uma vez construídos, e na ausência de disposições específicas relativamente à tributação separada do terreno e do edifício⁴⁰, deve considerar-se que, para efeitos do IVA, o valor do terreno está integrado na construção, de forma que o «bem imóvel» compreende, de maneira indissociável, o terreno e o edifício nele incorporado⁴¹.

91. Talvez seja útil referir aqui o acórdão Kerrutt⁴². Nesse processo, foi perguntado ao Tribunal se as entregas de bens e prestações de serviços diferentes da entrega do terreno construído, efectuadas no quadro de um conjunto que abrange contratos de empreitada e de prestação de serviços destinados à construção de um edifício,

39 — Artigo 13.º, B, alínea g), e artigo 13.º, C, alínea b).

40 — Limite esta análise aos negócios jurídicos pertinentes para o presente caso, ou seja, à transmissão do direito de propriedade dos terrenos construídos.

41 — Como já salientei ao analisar os acórdãos Armbrecht e De Jong, refiro-me à hipótese de tanto o edifício como o terreno serem entregues por um sujeito passivo do imposto agindo nessa qualidade, como é o caso no presente processo.

42 — Acórdão de 8 de Julho de 1986 (73/85, Recueil, p. 2219).

37 — Artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, alínea b), e com o anexo F, n.º 16 e artigo 28.º, n.º 3, alínea c), conjugado com o anexo G, n.º 1, alínea b).

38 — Artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), e com o anexo F, n.º 16, e artigo 28.º, n.º 3, alínea c), conjugado com o anexo G, n.º 1, alínea b).

estão sujeitas ao IVA em virtude do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, ou se beneficiam das isenções previstas para a entrega de um edifício ou de parte do edifício e da parte do seu terreno de implantação em virtude do artigo 13.º, B, alínea g), e do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), conjugados com o anexo F, n.º 16, da Sexta Directiva.

92. O Tribunal considerou que a aplicabilidade das referidas disposições a uma operação imobiliária desse tipo dependia da questão de saber se as entregas de bens e as prestações de serviços em questão, destinadas à construção de um edifício, integravam, juntamente com a operação cujo objecto era o terreno, uma única operação imobiliária qualificável como «entrega de um edifício... e do terreno da sua implantação», dada a conexão económica do conjunto das operações parciais consideradas e da sua finalidade comum que é a construção de um edifício no terreno adquirido.

93. A este respeito, o Tribunal declarou:

«Resulta dos próprios termos da expressão entrega de um edifício... e do terreno da sua

implantação que não se poderá falar de uma tal operação única, a não ser que as duas categorias de bens entregues, a saber, a construção e o solo, constituam, para efeitos do imposto de venda, objecto de uma única e mesma entrega, no sentido de que se trata de uma entrega de um terreno com um edifício construído»⁴³.

94. Naquele processo, o Tribunal chegou à conclusão de que «... as entregas de bens e as prestações de serviços dos empreiteiros e artífices da construção, efectuadas no quadro de um sistema como o 'Bauherrenmodell' e que constituem operações juridicamente distintas da operação sobre o terreno, realizada com um outro empreiteiro, não podem ser consideradas como constituindo, em conjunto com esta última operação, uma unidade susceptível de ser qualificada de entrega única de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação»⁴⁴.

95. O problema central que se procurava resolver no acórdão Kerrutt — e que consistia em saber se os contratos de empreitada e as prestações de serviços destinados à construção do edifício podiam ser consi-

43 — N.º 13. Nas suas conclusões apresentadas naquele processo, o advogado-geral Darmon declarou que: «A sistematização do n.º 3 do artigo 4.º da directiva confirma esta análise: a alínea a), visa a entrega de um edifício ou parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada anteriormente à primeira ocupação, o que equivale a uma operação económica e jurídica única, na medida em que se trata da transferência de propriedade de um terreno com construção» (sublinhado nosso).

44 — N.º 15.

derados, juntamente com o terreno, como primeira entrega de um edifício e do terreno da sua implantação — não tem qualquer relação com o presente processo. No entanto, as expressões «única operação» e «única e mesma entrega», utilizadas pelo Tribunal para se referir ao conceito jurídico que é objecto do presente processo, confirmam, a meu ver, a interpretação que proponho.

Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício» para afirmar que a directiva não se opõe a que uma regulamentação nacional limite o direito de opção ao edifício ou ao terreno.

96. Assim, deve considerar-se que o conceito de «entrega de edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua implantação, anteriormente à sua primeira ocupação», se refere a uma operação económica única que, para efeitos da Sexta Directiva, tem de ser tratada como um todo. Portanto, a isenção e o direito de opção que, eventualmente, os Estados-Membros apliquem com base no artigo 28.º, n.º 3, devem recair sobre o bem imóvel no seu todo, sem que seja possível dissociar a transmissão dos edifícios ou de partes dos edifícios, por um lado, e a do terreno, por outro.

98. Devo assinalar, antes de tudo, que esta alegação é irrelevante para a solução do presente caso. Com efeito, a Alemanha não fez uso de uma suposta faculdade de limitar o direito de opção no sentido indicado.

99. Por outro lado, é necessário recordar, uma vez mais, que o artigo 13.º, C, se refere às entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação que não constituam a primeira entrega do imóvel. Em contrapartida, o artigo 28.º, n.º 3, alínea c), em conjugação com o anexo G, n.º 1, alínea b), relativo ao direito de opção nas primeiras entregas de bens imóveis, que é aplicável ao presente caso, não inclui uma disposição análoga à citada pelo Governo alemão.

97. No entanto, o Governo alemão invoca o artigo 13.º, C, última frase, da Sexta Directiva, nos termos do qual «... os

100. Por último, considero que seria contrário ao objectivo de harmonização do

IVA que os Estados-Membros pudessem regular o direito de opção de maneira a que se quebrasse a uniformidade de tratamento fiscal visada pela Sexta Directiva para as entregas a que se refere o presente processo.

terá o direito de deduzir o IVA pago aos seus fornecedores, incluindo o correspondente às despesas notariais relativas à venda do terreno. No entanto, a matéria colectável será o montante total da contraprestação, incluindo, portanto, o valor do terreno⁴⁶.

101. Voltando ao caso *sub judice*, resulta do que antecede que B. Breitsohl podia escolher entre 1) prevalecer-se da isenção total da operação, ou 2) fazer uso do direito de opção pela tributação da entrega do imóvel, incluindo as partes do edifício e o terreno.

104. Neste segundo caso, como assinalou o Bundesfinanzhof no seu despacho de reenvio, poderia ocorrer uma situação de dupla tributação.

102. No caso de B. Breitsohl optar pela isenção total, deverá proceder-se à regularização das suas deduções nas condições previstas no artigo 20.º, n.º 3, da Sexta Directiva e aplicando o procedimento de regularização simplificado previsto no § 15 a, n.º 5, da UStG⁴⁵.

105. Em resposta a uma pergunta formulada pelo Tribunal de Justiça, a Comissão reconheceu este risco, que explica da seguinte forma:

103. Se, pelo contrário, B. Breitsohl optar pela tributação da entrega do bem imóvel,

— A vende a B, com isenção do IVA, um terreno não construído, em cujo preço está incluído um IVA anterior devido por determinados trabalhos de preparação do terreno.

45 — De acordo com este § da UStG, adoptado com base no artigo 20.º, n.º 4, da Sexta Directiva, a regularização da dedução pode também ser efectuada no momento da alienação do bem de investimento durante o ano civil de primeira utilização do mesmo.

46 — Segundo o artigo 11.º, A, n.º 1: «A matéria colectável é constituída: a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.»

- B constrói um edifício no terreno, pagando o IVA correspondente aos trabalhos de construção.

Sexta Directiva para as operações de seguros e para os serviços financeiros⁴⁷. Em ambos os casos, as sociedades que desenvolvem tais actividades não podem efectuar a dedução, pelo que procuram repercutir o imposto nos seus clientes, aumentando os preços. Se o fazem, produz-se-á na fase seguinte da cadeia uma dupla tributação proporcional ao imposto que as empresas pagaram.

- B vende a C o bem imóvel (terreno mais edifício) e exerce o seu direito de opção pela tributação.

- Se este direito de opção só puder ser exercido relativamente ao bem imóvel no seu todo (terreno mais edifício), haverá uma dupla tributação, porque o terreno terá sido tributado duas vezes pelo IVA.

Para a Comissão, o único modo de evitar, no presente caso, esta hipotética dupla tributação, seria calcular a matéria colectável sobre o valor da construção, excluindo o terreno. No entanto, acrescenta que esta solução deve ser afastada porque é incompatível com o princípio de indissociabilidade do terreno e do edifício para efeitos do IVA, tal como se encontra previsto tanto nas ordens jurídicas nacionais como na Sexta Directiva.

106. A Comissão afirma que este risco de dupla tributação existe, de maneira geral, quando a isenção do IVA ocorre numa fase intermédia da cadeia de tributação. Cita, como exemplo, a isenção estabelecida pela

107. Como é sabido, no regime do IVA, as isenções interrompem o mecanismo das deduções e podem ter como efeito que os sujeitos passivos repercutam nos preços as importâncias pagas que não podem dedu-

47 — Artigo 13.º, B, alíneas a) e d).

zir. Se, além disso, a isenção se produz numa fase intermédia, aumenta o risco de que se gere uma situação de dupla tributação.

108. Existe, no entanto, uma diferença importante entre as actividades económicas mencionadas pela Comissão e as primeiras entregas de bens imóveis. O legislador comunitário decidiu que, por razões de política geral comum aos Estados-Membros⁴⁸, as operações de seguros e os serviços financeiros deviam ser isentos de IVA. Ao invés, de acordo com o regime estabelecido na Sexta Directiva, tanto a entrega de terrenos para construção como a entrega de terrenos construídos, anteriormente à sua primeira ocupação, estão sujeitas ao IVA. Os Estados-Membros só têm a possibilidade de continuar a isentá-las e de reconhecer o direito de opção pela tributação durante o período transitório. Por isso, uma vez terminado o período transitório, não deveriam poder ocorrer situações de dupla tributação na primeira entrega de bens imóveis, porquanto a aquisição dos terrenos para construção estará sempre sujeita ao IVA⁴⁹.

109. Se, no presente caso, se colocasse um problema de dupla tributação, não me

parece que as disposições da Sexta Directiva ofereçam uma solução. B. Breitsohl não pode prevalecer-se do disposto no artigo 28.º, n.º 3, alínea f), da Sexta Directiva, uma vez que é sabido que não adquiriu o terreno para construção *para fins de revenda*⁵⁰. Também não se pode, como já indiquei, dissociar o valor do terreno e o do edifício, para calcular a matéria colectável. Por isso, é provável que se dê uma situação de dupla tributação, contrária ao princípio da neutralidade do IVA.

110. É oportuno recordar, a este respeito, que não é esta a primeira vez que é submetido ao Tribunal de Justiça um caso de possível existência de dupla tributação, sem que as disposições da Sexta Directiva ofereçam solução. Refiro-me à jurisprudência relativa à tributação do IVA sobre os bens em segunda mão e, nomeadamente, ao acórdão Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV⁵¹.

111. O artigo 32.º da Sexta Directiva dispõe o seguinte: «O Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, adoptará, até 31 de Dezembro de 1977,

48 — V. a fundamentação da proposta de Sexta Directiva apresentada pela Comissão ao Conselho em 29 de Junho de 1973, *Bulletin officiel des Communautés européennes*, suplemento 11/73, p. 16.

49 — Pelo menos se se abstrair dos problemas que podem resultar do facto de, afastando-se da proposta da Comissão, o legislador comunitário, em vez de definir ele próprio o conceito de «terreno para construção», ter optado por remeter para as legislações dos Estados-Membros [v. artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva].

50 — Esta disposição estipula que, durante o período transitório, os Estados-Membros poderão «prever que, relativamente às entregas de edifícios e de terrenos para construção adquiridos para fins de revenda por um sujeito passivo que não teve direito à dedução no momento da aquisição, a matéria colectável seja constituída pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra».

51 — Acórdão de 5 de Dezembro de 1989 (C-165/88, Colect., p. 4081).

o regime comunitário de tributação aplicável no sector dos bens em segunda mão, objectos de arte, antiguidades e objectos de colecção. Até à aplicação deste regime comunitário, os Estados-Membros que, à data da entrada em vigor da presente directiva, apliquem um regime especial no sector acima referido podem manter esse regime.»

Doze anos depois da data-limite indicada nesta disposição, o regime comunitário de tributação aplicável aos bens em segunda mão ainda não tinha sido adoptado.

112. No processo acima referido, o *Gerechsthof* de Amsterdam perguntou ao Tribunal de Justiça se, nestas circunstâncias, era incompatível com o direito comunitário e, em especial, com a Sexta Directiva, que uma legislação fiscal nacional não permitisse ter em conta, no cálculo do IVA devido a título de imposto sobre o volume de negócios realizado com a venda de bens usados, o imposto ainda incorporado no preço dos bens comprados a particulares que não são sujeitos passivos, com o objectivo de os revender.

113. O Tribunal respondeu que: «Considerado no seu conjunto, o regime comunitá-

rio do IVA é o resultado de uma harmonização progressiva das legislações nacionais no âmbito dos artigos 99.º e 100.º do Tratado... Esta harmonização, tal como realizada pelas sucessivas directivas e, nomeadamente, pela Sexta Directiva, só é ainda uma harmonização parcial. É um facto que esta harmonização tem, nomeadamente, por objectivo excluir as duplas tributações sendo inerente ao mecanismo do IVA a dedução, em cada estágio, do imposto que onerou uma operação a montante. Mas este objectivo não foi, como resulta dos termos do artigo 32.º da Sexta Directiva, ainda atingido e é impossível encontrar no sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, tal como o mesmo existe actualmente, os fundamentos necessários à definição e à fixação de modalidades de aplicação de um regime comum de tributação que, no domínio do comércio de bens em segunda mão, permita evitar duplas tributações»⁵².

114. Portanto, o facto de, durante o período transitório, os Estados-Membros poderem manter em vigor disposições fiscais que se afastam do regime comum do IVA pode produzir efeitos indesejáveis que só desaparecerão quando termine o referido período. Em qualquer caso, as situações de dupla tributação que podem surgir, como no presente caso, não justificam que se dê às disposições comunitárias uma interpretação contrária à que decorre do seu conteúdo e finalidade.

Conclusão

115. Vistas as considerações que antecederam, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzhof do seguinte modo:

- «1) Os artigos 4.º e 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que o direito à dedução do IVA pago nas operações efectuadas com vista à realização de uma actividade económica projectada subsiste mesmo quando, no momento da primeira liquidação do imposto, a administração fiscal já tenha conhecimento de que a actividade económica que deveria dar lugar a operações sujeitas ao imposto não se concretizará.
- 2) O artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a opção pela tributação no momento da entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação deve ser exercida de maneira indissociável sobre a totalidade do bem imóvel, incluindo os edifícios ou partes de edifícios e a parte do terreno em que se encontram incorporados.»