Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

12 de novembro de 2020 *

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Dedução do imposto pago a montante — Abandono da atividade inicialmente projetada — Regularização das deduções do IVA pago a montante — Atividade imobiliária»

No processo C-734/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunalul Bucureşti (Tribunal Regional de Bucareste, Roménia), por Decisão de 27 de setembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de outubro de 2019, no processo

ITH Comercial Timişoara SRL

contra

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti — Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: N. Wahl, presidente de secção, F. Biltgen (relator) e L. S. Rossi, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo romeno, por E. Gane e A. Rotăreanu, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e A. Armenia, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: romeno.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 28.º, 167.º, 168.º, 184.º e 185.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a ITH Comercial Timişoara SRL (a seguir «ITH») à Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Agência Nacional da Administração Fiscal — Direção Geral das Finanças Públicas de Bucareste, Roménia) e à Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Agência Nacional de Administração Fiscal — Direção Geral Regional das Finanças Públicas de Bucareste — Administração das Finanças Públicas do 1.º Bairro de Bucareste, Roménia), a respeito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante sobre as despesas ligadas a projetos imobiliários que depois foram abandonados.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por "atividade económica" qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

4 O artigo 28.º da Diretiva do IVA dispõe:

«Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»

5 O artigo 63.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

6 O artigo 167.º da Diretiva IVA enuncia:

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

7 Nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;

c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);

d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.»

8 O artigo 184.º da Diretiva IVA prevê:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

9 O artigo 185.º da Diretiva do IVA dispõe:

«1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º

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

Direito romeno

Código Tributário

10 Em conformidade com o artigo 125[1], n.º 1, ponto 28, da Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (Lei n.º 571/2003, que aprova o Código Tributário; a seguir «Código Tributário»), o imposto cobrado representa «o imposto sobre as entregas de bens e/ou as prestações de serviços tributáveis efetuadas por um sujeito passivo, bem como o imposto sobre as operações relativamente às quais o beneficiário está obrigado a pagar o imposto, em conformidade com os artigos 150.º a 151[1]».

11 O artigo 126.º do Código Tributário tem a seguinte redação:

«1. Para efeitos de IVA, são tributadas na Roménia as operações que preencham cumulativamente as seguintes condições:

a) as operações que, no sentido dos artigos 128.º a 130.º, constituem ou são equiparadas a uma entrega de bens ou a uma prestação de serviços abrangidas pelo IVA efetuadas a título oneroso;

b) o lugar da entrega de bens ou da prestação de serviços for considerada situada na Roménia, nos termos dos artigos 132.º e 133.º;

c) a entrega dos bens ou da prestação de serviços for efetuada por um sujeito passivo, tal como definido no artigo 127.º, n.º 1, agindo nessa qualidade;

d) a entrega de bens ou a prestação de serviços estiverem relacionadas com uma das atividades económicas indicadas no artigo 127.º, n.º 2.»

12 Nos termos do artigo 128.º, n.º 1, do Código Tributário, entende-se por «entrega de bens» a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

13 O artigo 129.º do Código Tributário enuncia:

«1. Considera-se prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens, tal como definida no artigo 128.º

2. Quando um sujeito passivo participa numa prestação de serviços agindo no seu nome, mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.

3. As prestações de serviços incluem operações como:

a. a locação ou a disponibilização de bens no âmbito de um contrato de locação financeira.

[…]»

14 O artigo 145.º, n.º 2, do Código Tributário prevê:

«Os sujeitos passivos têm direito a deduzir o imposto referente às compras se estas forem utilizadas para os fins das seguintes operações:

a) operações tributadas;

[…]»

15 O artigo 148.º, n.º 1, do Código Tributário dispõe:

«Na medida em que as regras relativas às entregas ou fornecimentos ao próprio não se apliquem, a dedução inicial é regularizada nos seguintes casos:

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

b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente nos casos previstos no artigo 138.º;

c) o sujeito passivo perca o direito de deduzir o imposto sobre bens móveis não entregues e serviços não utilizados em caso de eventos como alterações legislativas, alterações de objeto de atividade, partilha de bens ou de serviços em falta em operações que dão direito a dedução e, ulteriormente, a sua partilha relativa a operações que não dão direito a dedução.»

16 O artigo 150.º, n.º 1, do Código Tributário tem a seguinte redação:

«O devedor do IVA, quando o imposto for devido nos termos do presente título, é o sujeito passivo que efetua entregas de bens ou prestações de serviços, com exceção dos casos em que o beneficiário é devedor do imposto, nos termos dos n.ºs 2 a 6 e do artigo 160.º»

Modalidades de aplicação do Código Tributário

17 O ponto 30 das Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (Modalidades de aplicação da Lei n.º 227/2015 que aprova o Código Tributário), de 6 de janeiro de 2016, enuncia:

«Quando os contratos são rescindidos antes do seu termo, o valor das imobilizações corpóreas ou incorpóreas em execução que tenham ficado inacabadas e sido retiradas do inventário, transitando para a conta de despesas em virtude da aprovação ou da decisão de cessação, assim como o valor restante dos investimentos efetuados através de bens imobilizados dados em concessão, locação ou gestão constituem despesas não dedutíveis se não forem revalorizadas através de venda ou extintas.»

18 Nos termos do ponto 45, n.º 6, das Modalidades de Aplicação do Código Tributário, de 22 de janeiro de 2004, conforme alteradas, que dá execução ao artigo 145.º, n.º 2, do referido código:

«No caso das imobilizações em curso deixadas inconcluídas, por força de uma decisão de abandono da execução dos trabalhos de investimento, e que são retiradas do inventário sendo lançadas na conta das despesas, o sujeito passivo pode conservar o seu direito à dedução com base no artigo 145.º, n.º 2, do Código Tributário, independentemente de esses ativos imobilizados serem ou não cedidos como tal ou após a sua extinção, se, por razões independentes da sua vontade, o sujeito passivo nunca utilizar esses bens ou serviços para a sua atividade económica, como resulta do Acórdão de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). O direito à dedução pode ser igualmente mantido noutras situações em que os bens ou serviços adquiridos relativamente aos quais esse direito foi exercido nos termos do artigo 145.º, n.º 2, do Código Tributário não sejam utilizados para os fins da atividade económica do sujeito passivo por razões objetivas independentes da sua vontade, como resulta do Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). No caso de aquisição de um terreno edificado, o sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA sobre essa compra, incluindo os edifícios destinados a demolição, se provar mediante elementos objetivos a sua intenção de continuar a utilizar a superfície sobre a qual os edifícios estavam construídos para os fins das suas operações tributáveis, como, por exemplo, a construção de outros edifícios destinados a operações tributáveis, como resulta do Acórdão de 29 de novembro de 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759).»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

19 No decurso dos anos de 2006 e 2007, a ITH celebrou contratos de compra e venda de imóveis e contratos com terceiros e iniciou dois projetos de investimento que implicavam a construção de vários edifícios para os quais eram exigidas determinadas autorizações.

20 Mais especificamente, durante o ano de 2006, a ITH comprou um terreno e vários edifícios antigos a um fabricante de elevadores. A ITH efetuou essa compra com vista à realização de um projeto de construção de um edifício de escritórios e de centros comerciais que pretendia posteriormente arrendar (a seguir «primeiro projeto»). A ITH acordou com o fabricante de elevadores que procuraria e organizaria um espaço de produção que lhe arrendaria durante pelo menos durante dez anos. Durante o ano de 2007, por um lado, a ITH encetou as diligências relativas a esse projeto com vista a obter a autorização para a demolição dos edifícios existentes e uma licença de construção para o edifício de escritórios e para os centros comerciais e, por outro, lançou o projeto denominado «Dragomireşti Vale» (a seguir «segundo projeto»), relativo à construção do espaço de produção destinado ao fabricante de elevadores, para cujo arrendamento o ITH já exerceu a opção de tributação, assinando contratos de consultadoria técnica para obtenção da licença de construção e iniciando alguns trabalhos de terraplanagem.

21 As despesas relacionadas com as atividades realizadas foram contabilizadas como «investimentos em curso» e a ITH exerceu o direito à dedução do IVA correspondente. Em seguida, e tendo como pano de fundo a crise económica surgida em 2008, os dois projetos, num primeiro momento, foram suspensos, e, num segundo momento, os investimentos foram liquidados e registados como despesas do exercício de 2015.

22 No âmbito de duas inspeções fiscais decorridas no decurso dos anos de 2009 e 2013 e que incidiram sobre o período entre março de 2006 e junho de 2012, a Administração Fiscal constatou que o IVA fora corretamente deduzido e cobrado no período em causa e que a situação económica e financeira não permitira a continuação do projeto de investimento da ITH.

23 No âmbito de uma inspeção fiscal realizada em 2016 e que incidiu sobre o período compreendido entre julho de 2012 e junho de 2016, a Administração Fiscal considerou que a ITH não deduziu nem cobrou o IVA relativo aos dois projetos, e liquidou a essa sociedade um montante complementar de IVA de 239 734 lei romenos (RON) (cerca de 49 316 euros).

24 A Administração Fiscal considerou concretamente que o direito à dedução de IVA devia ser excluído pelo facto de a ITH ter conhecimento, desde o lançamento do primeiro projeto, dos factos que podiam impedir a sua concretização, uma vez que fora já aprovado um plano local de urbanização e que a ITH assumira o risco decorrente de o seu projeto não respeitar esse plano de urbanização.

25 No que se refere ao segundo projeto, a Administração Fiscal entendeu que os serviços tinham sido adquiridos pela ITH por conta do fabricante de elevadores e requalificou a transação por forma a ser aplicável o mecanismo do comissário. Assim, a ITH devia refaturar todos os custos ao fabricante de elevadores e cobrar o IVA respetivo.

26 Tendo sido indeferida a reclamação administrativa deduzida contra a decisão de tributação emitida com base no relatório de inspeção, a ITH recorreu para o Tribunalul Bucureşti (Tribunal Regional de Bucareste, Roménia), invocando a contrariedade do aviso de liquidação com a Diretiva IVA.

27 As entidades recorridas no processo principal sustentam que a ITH tinha conhecimento dos factos que podiam determinar a não conclusão dos projetos e assumiu os respetivos riscos e, mais concretamente, no caso do segundo projeto, que o IVA devia ter sido cobrado à contraparte por cuja conta as aquisições foram realizadas.

28 Nestas circunstâncias, o Tribunalul Bucureşti (Tribunal Regional de Bucareste) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) a) Devem as disposições da Diretiva [IVA], e especialmente os seus artigos 167.º e 168.º, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da não discriminação e da neutralidade fiscal, ser interpretados no sentido de que permitem, ou no sentido de que

obstam a que o direito à dedução do IVA relativo a determinadas despesas de investimento, realizadas pelo sujeito passivo com vista à realização de uma operação tributável, seja negado ao referido sujeito passivo no caso de o investimento previsto ser posteriormente abandonado?

b) Devem as referidas disposições e princípios ser interpretados no sentido de que permitem, ou no sentido de que obstam a que o direito à dedução, em caso de abandono do investimento, seja posto em causa também em situações diferentes das dos casos de abuso ou evasão cometidos pelo sujeito passivo?

c) Devem as referidas disposições e princípios ser interpretados no sentido de que permitem, ou no sentido de que obstam a uma interpretação que tenha como consequência que as situações em que o direito à dedução pode ser contestado em caso de abandono do investimento incluem:

   – a posterior materialização de um risco de não realização do investimento conhecido pelo sujeito passivo no momento em que realizou as despesas de investimento, como o facto de uma autoridade pública não aprovar um plano urbanístico necessário para a realização do investimento em causa;

   – a alteração por decurso do tempo das circunstâncias económicas de modo a que o investimento previsto perdesse a rentabilidade que tinha à data em que se iniciou?

d) Devem as disposições da Diretiva [IVA] e os princípios gerais do direito europeu ser interpretados no sentido de que, em caso de abandono do investimento:

   – o abuso ou evasão que fundamentam o facto de ser posto em causa o direito à dedução presumem se ou devem ser demonstrados pelas autoridades fiscais?

   – a prova do abuso ou da evasão pode ser feita através de presunção simples ou exigem-se meios de prova objetivos?

e) Devem as disposições da Diretiva [IVA] e os princípios gerais do direito europeu ser interpretados no sentido de que permitem, ou no sentido de que excluem, em caso de abandono do investimento, que o abuso ou a evasão que fundamentam o facto de ser posto em causa o direito à dedução sejam considerados quando o sujeito passivo não puder usar os bens ou serviços para os quais deduziu IVA para nenhum fim, consequentemente nem para fins meramente privados?

f) Devem as disposições da Diretiva [IVA] e os princípios gerais do direito europeu ser interpretados no sentido de que, em caso de abandono do investimento, as circunstâncias posteriores à realização das despesas pelo sujeito passivo, como por exemplo (i.) a ocorrência de uma crise económica ou (ii.) a materialização de um risco de não concretização do investimento existente à data em que foram realizadas as despesas de investimento (por exemplo, o facto de uma autoridade pública não ter aprovado um plano urbanístico necessário para a concretização do investimento em causa) ou (iii.) a alteração das estimativas relativas à rentabilidade do investimento, constituem circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo que podem ser consideradas para determinar a sua boa fé?

g) Devem as disposições da Diretiva [IVA], e especialmente os seus artigos 184.º e 185.º, o[s] princípio[s] da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, o princípio da não discriminação e o princípio da neutralidade fiscal ser interpretados no sentido em que o abandono do investimento configura um caso de regularização do IVA?

   Por outras palavras, o facto de ser posto em causa o direito à dedução do IVA relativo a algumas despesas de investimento realizadas pelo sujeito passivo com a intenção de as destinar à concretização de uma operação tributável, quando o investimento seja posteriormente abandonado, leva à aplicação do mecanismo de regularização do IVA?

h) Devem as disposições da Diretiva [IVA] ser interpretadas no sentido de que permitem, ou no sentido de que obstam a uma legislação nacional que, de forma taxativa, prevê a manutenção do direito à dedução do IVA relativo aos investimentos abandonados exclusivamente apenas

em duas situações, aqui indicadas resumidamente, por referência a dois acórdãos do Tribunal de Justiça: (i.) quando, por circunstâncias alheias à sua vontade, o sujeito passivo não utiliza aqueles bens ou serviços para a sua atividade económica, como declarou o Tribunal de Justiça da União Europeia no Acórdão C-37/95, Belgische Staat contra Ghent Coal Terminal NV, bem como (ii.) noutros casos em que as aquisições dos bens ou serviços para os quais o direito à dedução foi exercido não tenham sido utilizados no âmbito da atividade económica do sujeito passivo, por razões objetivas, que não dependem da sua vontade, como declarou o Tribunal de Justiça da União Europeia no Acórdão C-110/94, Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) contra Estado belga?

i) Devem as disposições da Diretiva [IVA] e os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima ser interpretados no sentido de que permitem, ou no sentido de que obstam a que as autoridades fiscais revoguem direitos [à dedução], reconhecidos em relatórios de inspeção tributária e em recursos administrativos anteriores:

– no sentido em que o particular adquiriu bens e serviços com a intenção de os destinar à realização de uma operação tributável?

– no sentido em que a suspensão ou abandono de um projeto de investimento foi causado por circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo?

2) a) Devem as disposições da Diretiva [IVA] e especialmente o seu artigo 28.º, ser interpretados no sentido de que permitem, ou no sentido de que obstam a que também seja aplicável a figura do comissário fora [do âmbito] de um contrato de mandato sem representação?

b) Devem as disposições da Diretiva [IVA], especialmente o seu artigo 28.º, ser interpretados no sentido de que a figura do comissário é aplicável quando um sujeito passivo constrói um edifício em conformidade com as exigências e requisitos da atividade de outra sociedade, com o objetivo de manter a propriedade do edifício e, no momento da sua conclusão, apenas o dar em locação à outra sociedade?

c) Devem as referidas disposições ser interpretadas no sentido de que, na situação acima descrita, o construtor deve faturar as despesas de investimento relativas à construção do edifício a cargo da sociedade à qual o referido edifício será dado em locação, no momento da sua conclusão, e cobrar o respetivo IVA a esta última sociedade?

d) Devem as referidas disposições ser interpretadas no sentido de que, na situação acima descrita, o construtor tem a obrigação de faturar as despesas de investimento e cobrar o IVA respetivo quando cessarem definitivamente os trabalhos de construção devido à redução drástica da atividade económica da sociedade cujo edifício iria ser dado em locação, redução essa causada pela insolvência iminente desta última sociedade?

e) Devem as disposições da Diretiva [IVA] e os princípios gerais do direito europeu ser interpretados no sentido de que as autoridades fiscais podem requalificar as operações realizadas pelo sujeito passivo sem considerar as cláusulas dos contratos celebrados por este, mesmo que os contratos em causa não sejam simulados?

f) Devem as disposições da Diretiva [IVA], especialmente os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legitima, ser interpretados no sentido de que permitem, ou no sentido de que obstam a que as autoridades fiscais revoguem o reconhecimento do direito à dedução do IVA do sujeito passivo constante de relatórios de inspeção fiscal ou de recursos administrativos anteriores?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão, alíneas a) a i)

29 Com a sua primeira questão, alíneas a) a i), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.º, 168.º, 184.º e 185.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o direito a dedução do IVA pago a montante sobre bens, no caso em apreço bens imóveis, e serviços adquiridos com vista a efetuar operações tributáveis se mantém quando os projetos de investimento inicialmente previstos são abandonados ou se, nesse caso, é necessário proceder a uma regularização desse IVA.

30 Importa referir, a título liminar, que, para poder ter acesso ao direito à dedução, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo» na aceção desta diretiva e, por outro, que os bens e serviços em questão tenham sido utilizados para os fins das próprias operações tributadas (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 33). Constata-se que no processo principal a qualidade de sujeito passivo da ITH não é contestada.

31 Além disso, nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Consequentemente, apenas a qualidade em que o particular age nesse momento pode determinar a existência de um direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

32 Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a partir do momento em que a Administração Tributária 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 retroativos devido à ocorrência ou não ocorrência de determinados acontecimentos, salvo em caso de fraude ou abuso (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 36 e jurisprudência aí referida).

33 Assim, é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é dada aos bens ou serviços, ou que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA, e o âmbito das eventuais regularizações nos períodos seguintes, mas não afeta o surgimento do direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

34 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o direito a dedução se mantém, em princípio, adquirido, nomeadamente, mesmo que, posteriormente, em razão de circunstâncias alheias à sua vontade, o sujeito passivo não faça uso dos referidos bens e serviços que deram lugar a dedução no âmbito de operações tributadas (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

35 Quanto às circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que não cabe à Administração Fiscal apreciar o mérito dos motivos que levaram um sujeito passivo a renunciar à atividade económica inicialmente prevista, uma vez que o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados destas, desde que as referidas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, Acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, n.º 19, e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 23).

36 A hipótese de a prova da existência de circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo não poder ser feita numa situação em que esse sujeito passivo sabia que existia um risco — ligado à não aprovação, por uma autoridade pública, de um plano de ocupação dos solos necessário para realizar o investimento em questão ou à perda de rentabilidade do projeto de investimento devido a uma evolução das circunstâncias económicas — de a atividade prevista não poder ser realizada não pode ser acolhida, uma vez que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que tal interpretação da Diretiva IVA seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA na carga fiscal das empresas. Com efeito, seria suscetível de criar, quanto ao tratamento fiscal de atividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades 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 tributadas (v., nomeadamente, Acórdãos de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 22; de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 43; e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 25).

37 Assim, é suficiente que o sujeito passivo tenha efetivamente tido a intenção de utilizar os bens e/ou os serviços em questão para realizar as atividades económicas a título das quais exerceu o seu direito de dedução (v., nomeadamente, Acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, n.º 24; de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 17; de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 39; e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 18).

38 É certo que a Administração Fiscal pode pedir ao sujeito passivo que prove que a sua intenção é confirmada por elementos objetivos e pode, em situações fraudulentas ou abusivas em que o sujeito passivo simulou querer desenvolver uma atividade económica concreta, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património bens que podem ser objeto de dedução, exigir, com efeitos retroativos, a restituição dos montantes deduzidos, pois tais deduções foram obtidas mediante falsas declarações (v., nomeadamente, Acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, n.º 24; de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.ºs 23 e 24; e de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

39 Todavia, embora a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos constitua um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA (v., nomeadamente, Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 51), essa possibilidade não pode levar a Administração Fiscal a estabelecer, para o caso de abandono de investimentos, modalidades de prova como a presunção de existência de um abuso ou de uma fraude, cujo efeito seria tornar impossível na prática, ou excessivamente difícil, o exercício do direito à dedução do IVA pelos sujeitos passivos, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA.

40 No caso em apreço, e sob reserva de fiscalização pelo órgão jurisdicional de reenvio, o único competente para apreciar os factos do processo principal, há que constatar, por um lado, que não resulta do pedido de decisão prejudicial que tenha havido um comportamento fraudulento ou um risco de abuso por parte da ITH. Por outro lado, também não é contestado que a intenção inicial da ITH de utilizar os bens e os serviços em causa no processo principal para as suas operações tributadas é confirmada por elementos objetivos.

41 Quanto à questão de saber se, numa situação como a que está em causa no processo principal, se deve proceder a uma regularização do IVA deduzido a montante, importa recordar que o mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido por esta diretiva. Esse mecanismo visa aumentar a precisão das deduções, de modo a assegurar a neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas no estádio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito a dedução na medida em que sirvam para fornecer

prestações sujeitas a esse imposto. Este mecanismo tem, assim, por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações tributadas a jusante (Acórdão de 9 de julho de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, n.º 20).

42 Com efeito, no sistema comum do IVA, apenas podem ser deduzidos os impostos que incidem a montante sobre os bens ou os serviços utilizados pelos sujeitos passivos para as suas operações tributadas. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante. Quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (Acórdão de 9 de julho de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, n.º 21).

43 O Tribunal de Justiça precisou ainda que, quando, por razões independentes da sua vontade, o sujeito passivo não usa os bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributadas, não é suficiente, 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, o que equivaleria a restringir o direito à dedução através das disposições aplicáveis em matéria de regularizações (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 47).

44 Só se o sujeito passivo já não tencionasse utilizar os bens e os serviços em questão para realizar operações tributadas a jusante ou os utilizasse para efetuar operações isentas é que a relação estreita e direta, na aceção da jurisprudência recordada no n.º 41 do presente acórdão, que deve existir entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a realização de operações tributáveis previstas seria quebrada.

45 Daí resulta que se o sujeito passivo teve sempre a intenção de utilizar os bens e os serviços adquiridos para realizar operações tributáveis, como resulta do pedido de decisão prejudicial e caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, não se pode considerar que haja uma alteração posterior dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução do IVA, na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA. Uma situação como a que está em causa no processo principal não é, portanto, suscetível de ser abrangida pelos artigos 184.º e 185.º desta diretiva, no que respeita à regularização do IVA deduzido a montante.

46 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão, alíneas a) a i), que os artigos 167.º, 168.º, 184.º e 185.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o direito a dedução do IVA pago a montante sobre bens, no caso em apreço bens imóveis, e serviços adquiridos com vista a efetuar operações tributáveis se mantém quando os projetos de investimento inicialmente previstos são abandonados por circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo e que não há lugar a proceder à regularização desse IVA se o sujeito passivo mantiver a intenção de explorar esses bens para os fins de uma atividade tributada.

Quanto à segunda questão, alíneas a) a f)

47 Com a sua segunda questão, alíneas a) a f), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA, e especialmente o seu artigo 28.º, deve ser interpretada no sentido de que, na falta de um contrato de mandato sem representação, o mecanismo do comissário é aplicável quando um sujeito passivo realiza uma construção em conformidade com as necessidades e as exigências de outra pessoa que supostamente tomará de arrendamento a referida construção.

48 Para responder a esta questão, importa recordar, antes de mais, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a tomada em consideração da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (Acórdão de 22 de novembro de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, n.º 43 e jurisprudência aí referida).

49 Em seguida, o artigo 28.º da Diretiva IVA, nos termos do qual se considera que quando um sujeito passivo agindo em seu próprio nome, mas por conta de outrem, participa numa prestação de serviços, recebe e fornece pessoalmente os serviços em questão, cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, e depois, num segundo momento, presta pessoalmente esses serviços ao cliente (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, n.ºs 85 e 86 e jurisprudência aí referida).

50 Por último, o Tribunal de Justiça considerou que o mesmo raciocínio se impõe no que se refere à aquisição de bens em virtude de um contrato de comissão de compra, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA, igualmente incluído no seu título IV, com a epígrafe «Operações Tributáveis». Esta norma cria, portanto, a ficção jurídica de duas entregas de bens iguais efetuadas consecutivamente, as quais relevam do campo de aplicação do IVA (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, n.ºs 88).

51 Daqui resulta que devem estar preenchidas duas condições para que estas disposições se possam aplicar, a saber, por um lado, que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na entrega de bem e/ou na prestação de serviços e, por outro, que haja uma identidade entre as entregas de bens e/ou as prestações de serviços adquiridas pelo comissário e as entregas dos bens e/ou das prestações de serviços vendidas ou cedidas ao comitente.

52 Quanto à primeira destas condições, que é a mais especificamente visada pelo órgão jurisdicional de reenvio, há que constatar que, na verdade, a Diretiva IVA não prevê sob que forma, escrita ou oral, o mandato em questão deve ter sido conferido. Todavia, uma vez que o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), desta diretiva utiliza expressamente o termo «contrato» e que é precisado, no artigo 28.º da referida diretiva, que o sujeito passivo deve agir «por conta de outrem», há que concluir que deve existir, entre o comissário e o comitente, um acordo que tenha por objeto a atribuição do mandato em causa.

53 Ora, não resulta dos elementos dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que tenha existido tal acordo no processo principal. Cabe, em última análise, ao órgão jurisdicional de reenvio, o único com competência para apreciar os factos do litígio que lhe foi submetido, verificar se esse é efetivamente o caso.

54 No que respeita à segunda condição, relativa à identidade das operações em causa, basta observar que tanto o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), como o artigo 28.º da Diretiva IVA preveem que os bens recebidos pelo comissário e/ou os serviços que lhe são prestados sejam transmitidos ao comitente. Isto implica não só, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, que haja identidade entre as operações em causa, mas também que haja, se for caso disso, uma transferência do direito de propriedade a elas associado.

55 Ora, numa situação como a que está em causa no processo principal, que se caracteriza pelo facto de um sujeito passivo adquirir bens e serviços em seu nome e por sua própria conta, e não por conta de outrem, a fim de poder fornecer prestações de serviços adaptadas às necessidades particulares de um determinado cliente, a segunda condição identificada no n.º 48 do presente acórdão não está manifestamente preenchida, uma vez que não há transferência do direito de propriedade entre o alegado comissário e o alegado comitente.

56 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão, alíneas a) a f), que a Diretiva IVA, em especial o seu artigo 28.º, deve ser interpretada no sentido de que, na falta de um contrato de mandato sem representação, o mecanismo do comissário não é aplicável quando um sujeito passivo realiza uma construção em conformidade com as necessidades e as exigências de outra pessoa que supostamente tomará de arrendamento a referida construção.

Quanto às despesas

57 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

1) **Os artigos 167.º, 168.º, 184.º e 185.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante sobre bens, no caso em apreço bens imóveis, e serviços adquiridos com vista a efetuar operações tributáveis se mantém quando os projetos de investimento inicialmente previstos são abandonados por circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo e que não há lugar a proceder à regularização desse IVA se o sujeito passivo mantiver a intenção de explorar esses bens para os fins de uma atividade tributada.**

2) **A Diretiva 2006/112, em especial o seu artigo 28.º, deve ser interpretada no sentido de que, na falta de um contrato de mandato sem representação, o mecanismo do comissário não é aplicável quando um sujeito passivo realiza uma construção em conformidade com as necessidades e as exigências de outra pessoa que supostamente tomará de arrendamento a referida construção.**

Assinaturas