ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
29 de Fevereiro de 1996 *

No processo C-110/94,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), em liquidação,

e

Belgische Staat,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 4.°, n.os 1 e 2, 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 uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: D. A. O. Edward, presidente de secção, J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (relator) e L. Sevón, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: C. O. Lenz,
secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Intercommunale voor zeewaterontzilting, em liquidação, por Marc van Grimbergen e Xavier Leurquin, advogados no foro de Bruxelas,

— em representação do Governo belga, por Bernard van de Walle de Ghelcke, advogado no foro de Bruxelas,

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Kloke, Regierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Berend Jan Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Intercommunale voor zeewaterontzilting, do Governo belga, do Governo alemão e da Comissão, na audiência de 5 de Outubro de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Novembro de 1995,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 5 de Abril de 1994, que deu entrada no Tribunal de Justiça no dia 8 do mesmo mês, o Rechtbank van eerste aanleg te Brugge submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 4.°, n.os 1 e 2, 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 uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «directiva»).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um processo de impugnação de uma injunção da administração belga à Intercommunale voor zeewaterontzilting, sociedade anónima em liquidação (a seguir «Inzo»), para obter a restituição do IVA que esta última recuperou a título do seu direito à dedução.

3 O artigo 4.°, n.os 1 e 2, da directiva dispõe:

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

2. As actividades económicas referidas no n.° 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. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.»

4 O artigo 17.°, n.° 2, da directiva prevê:

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

a) O 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 Nos termos do artigo 18.°, n.° 4, «Quando o montante das deduções autorizadas exceder o montante do imposto devido num determinado período fiscal, os Estados-Membros podem operar o transporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso, nas condições por eles fixadas...».

6 Nos termos do artigo 22.°, n.° 1, da directiva, «Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua actividade como sujeitos passivos».

7 A Inzo foi fundada em 1974, nomeadamente, pelas províncias da Flandres Ocidental e da Flandres Oriental e um determinado número de comunas. O seu objecto social foi definido como sendo o desenvolvimento e a exploração de processos relativos ao tratamento da água do mar e da água salobra, bem como a transformação dessas águas em água potável com vista à sua distribuição.

8 Para esse efeito, a Inzo adquiriu determinados equipamentos e encomendou um estudo de rentabilidade do projecto de construção de uma instalação de dessalinização de água. Relativamente a estas actividades, e nomeadamente pelo estudo, pagou IVA. A seguir, esse imposto foi-lhe reembolsado pela administração fiscal nos termos do artigo 76.° do Código belga do IVA.

9 Em 1988, tendo o estudo do projecto revelado numerosos problemas de rentabilidade e após alguns investidores se terem retirado, o projecto foi abandonado e a Inzo foi colocada em liquidação. Por conseguinte, nunca começou a actividade que projectara.

10 Em 1983, aquando de um controlo fiscal, a administração fiscal verificou que a Inzo não tinha realizado qualquer operação tributável. Assim, exigiu a restituição do IVA recuperado pela Inzo entre 1978 e 1982, ou seja, o montante de 4 913 001 BFR, acrescido de 736 500 BFR de coima e dos juros de mora.

11 A Inzo impugnou esse pedido no Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. Invocando, nomeadamente, o acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655), a Inzo alegou que tinha expresso inequivocamente a sua vontade de executar regularmente operações tributáveis. A este respeito, invocou os seus estatutos e o facto de ter recrutado pessoal, criado uma organização permitindo a realização do seu objecto social e obtido certos créditos.

12 Perante o órgão jurisdicional de reenvio, a administração fiscal respondeu, no essencial, que a Inzo não preenchia a definição do conceito de sujeito passivo na acepção dos artigos 4.° e 17.° da directiva. Em sua opinião, a encomenda do estudo não podia ser qualificada como acto exprimindo inequivocamente a vontade de a Inzo passar ulteriormente a uma fase comercial, porque os seus estatutos lhe permitiam limitar-se apenas a esse estudo e os seus associados se tinham reservado o direito de adoptar, depois da execução desse estudo, uma decisão negativa a esse respeito.

13 Nessas condições, o Rechtbank decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve ser considerada actividade económica, nos termos do artigo 4.°, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva IVA de 17 de Maio de 1977, a actividade de uma sociedade constituída com um objecto bem definido ('a investigação e o estudo, a instalação e exploração, a promoção de todo e qualquer processo para tratar, extrair e vender águas marinhas e salobras'), actividade que só se concretizou na simples encomenda e pagamento de um amplo estudo de rentabilidade relacionado com o processo a desenvolver e que demonstrou a falta de rentabilidade do mesmo, tendo como consequência imediata a liquidação da sociedade?»

14 Através desta questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta essencialmente se o artigo 4.° da directiva deve ser interpretado no sentido de que

— quando a administração fiscal admitiu a qualidade de sujeito passivo do IVA de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que daria origem a operações tributáveis, a encomenda de um estudo de rentabilidade para a actividade projectada pode ser considerada uma actividade económica na acepção desse artigo, mesmo se esse estudo tem por objectivo examinar em que medida a actividade projectada é rentável, e que

— a qualidade de sujeito passivo pode ser retirada a essa sociedade com efeitos retroactivos, quando, perante os resultados desse estudo, foi decidido não passar à fase operacional e colocá-la em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não deu origem a operações tributáveis.

15 No n.° 22 do acórdão Rompelman, já referido, o Tribunal de Justiça considerou que as actividades económicas referidas pelo artigo 4.°, n.° 1, podem consistir em vários actos consecutivos e que 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.

16 Segundo o n.° 23 do mesmo acórdão, o princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe que as primeiras despesas de investimento efectuadas tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas actividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas actividades só tivessem início no momento em que um bem imóvel é efectivamente explorado, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação do artigo 4.° da directiva oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.°, e faria uma distinção arbitrária entre despesas de investimento efectuadas antes e durante a exploração efectiva de um bem imóvel.

17 Resulta desse acórdão que mesmo as primeiras despesas de investimento efectuadas para a formação de uma empresa podem ser consideradas actividades económicas na acepção do artigo 4.° da directiva e que, nesse contexto, a administração fiscal deve ter em consideração a intenção declarada da empresa.

18 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 daria origem a operações tributáveis, a realização de um estudo sobre

os aspectos técnicos e económicos da actividade projectada pode, assim, ser considerada uma actividade económica na acepção do artigo 4.° da directiva, mesmo que esse estudo tenha por objectivo analisar em que medida a actividade projectada é rentável.

19 Daqui resulta que, sob estas mesmas condições, o IVA pago por esse estudo de rentabilidade pode, em princípio, ser deduzido, nos termos do artigo 17.° da directiva.

20 Contrariamente ao que sustentam os Governos belga e alemão, o direito a essa dedução subsiste 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 tributáveis.

21 Com efeito, como observou a Comissão, o princípio da segurança jurídica 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.

22 Uma interpretação diferente da directiva seria, aliás, contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa. Seria susceptível de criar, aquando do tratamento fiscal de actividades de investimento idênticas, diferenças não 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.

23 Por último, convém acrescentar, como o Tribunal de Justiça declarou no n.° 24 do acórdão Rompelman, já referido, que compete a quem solicite a dedução do IVA provar que as condições para beneficiar dessa dedução estão preenchidas e que o artigo 4.° não se opõe a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de começar actividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos.

24 Neste contexto, há que sublinhar, como fez a Comissão, que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as actividades económicas projectadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, 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.

25 Assim, há que responder à questão prejudicial que o artigo 4.° da directiva deve ser interpretado no sentido de que

— quando a administração fiscal admitiu a qualidade de sujeito passivo do IVA de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que daria origem a operações tributáveis, a encomenda de um estudo de rentabilidade para a actividade projectada pode ser considerada uma actividade económica na acepção desse artigo, mesmo que esse estudo tenha por objectivo analisar em que medida a actividade projectada é rentável, e que

— excepto no caso de situações fraudulentas ou abusivas, a qualidade de sujeito passivo do IVA não pode ser retirada a essa sociedade com efeitos retroactivos, quando, perante os resultados desse estudo, foi decidido não passar à fase operacional e colocá-la em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não deu origem a operações tributáveis.

Quanto às despesas

26 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, por decisão de 5 de Abril de 1994, declara:

O artigo 4.° 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 uniforme, deve ser interpretado no sentido de que:

— **quando a administração fiscal admitiu a qualidade de sujeito passivo do IVA de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que daria origem a operações tributáveis, a encomenda de um estudo de rentabilidade para a actividade projectada pode ser considerada uma actividade económica na acepção desse artigo, mesmo que esse estudo tenha por objectivo analisar em que medida a actividade projectada é rentável, e que**

— **excepto no caso de situações fraudulentas ou abusivas, a qualidade de sujeito passivo do IVA não pode ser retirada a essa sociedade com efeitos retroactivos, quando, perante os resultados desse estudo, foi decidido não passar à fase operacional e colocá-la em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não deu origem a operações tributáveis.**

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Fevereiro de 1996.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

D. A. O. Edward