# CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL CARL OTTO LENZ

apresentadas em 23 de Novembro de 1995 *

## A — Introdução

1. No presente processo, o Rechtbank van eerste aanleg te Brugge solicita a interpretação pelo Tribunal de Justiça do conceito de «actividade económica» na acepção da Sexta Directiva 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 (a seguir «Sexta Directiva IVA») [1]. O litígio no processo principal opõe a Inzo (Intercommunale voor zeewaterontzilting), sociedade anónima em fase de liquidação, ao Estado belga. A Inzo foi fundada em 1974, entre outras, pelas províncias da Flandres Ocidental e da Flandres Oriental e um certo número de comunas costeiras, com o objectivo de desenvolver e explorar os processos relativos ao tratamento da água do mar e da água salobra e de transformar estas águas em água potável com vista à sua distribuição. A Inzo abriu em seguida um escritório, contraiu vários empréstimos e celebrou um contrato com a cidade de Ostende, relativo a um terreno para a construção de uma instalação de dessalinização da água. Mas, antes de mais, mandou, a partir de 1976, proceder à realização de um estudo de rentabilidade.

2. A sociedade foi registada pelas autoridades fiscais belgas como sujeito passivo e invocou o direito à dedução do imposto pago a montante relativamente às actividades referidas, na importância de 4 913 001 BFR, respeitante ao período de 1978 a 1982. Esta dedução foi aceite pela administração fiscal.

3. Depois de esse estudo ter demonstrado numerosos problemas de rentabilidade e de alguns investidores se terem retirado, a assembleia geral de 27 de Maio de 1988 decidiu a dissolução antecipada da sociedade. A comercialização prevista deixou de ser, por conseguinte, possível.

4. A administração fiscal tinha verificado, já em 1983, no quadro de uma acção de fiscalização, que a Inzo não tinha, até essa data, feito prova de ter realizado operações tributáveis. Por isso, reclamou a restituição do IVA recuperado pela sociedade no exercício do seu direito a dedução. A administração fiscal de Ostende procedeu a uma liquidação em 3 de Fevereiro de 1992, declarada executória em 14 de Fevereiro de 1992, que foi impugnada pela Inzo. A administração reclamou a restituição do montante de 4 913 001 BFR, acrescido de 736 500 BFR de coima e

* Língua original: alemão.

1 — Directiva 77/388/CEE (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

de juros de mora. Fundamentou a decisão no facto de a recorrente não ter direito a dedução, uma vez que não era sujeito passivo na acepção da legislação relativa ao IVA. Segundo o órgão jurisdicional nacional, é necessário submeter ao Tribunal de Justiça, em conformidade com o artigo 177.° do Tratado CE, uma questão relativa à interpretação do artigo 4.°, n.$^{os}$ 1 e 2, da Sexta Directiva IVA. Estes preceitos estão redigidos da forma seguinte:

«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.»

5. A disposição da Sexta Directiva IVA aqui pertinente, relativa ao direito de dedução, está redigida da forma seguinte:

«Artigo 17.°

Origem e âmbito do direito à dedução

...

2. 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;

...»

6. O órgão jurisdicional nacional submeteu, portanto, ao Tribunal de Justiça a seguinte questão, com vista a obter uma decisão a título 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?»

## B — Análise

7. Não há controvérsia sobre o facto de que a Inzo não chegou a iniciar a actividade económica que tinha a intenção de prosseguir e que, por consequência, nunca realizou operações tributáveis. A administração fiscal, na verdade, registou a sociedade como sujeito passivo e atribuiu-lhe o direito de proceder a deduções; todavia, a Inzo limitou-se a mandar realizar um estudo de rentabilidade e, além disso, só procedeu a outros actos preparatórios. É nisto que reside a diferença essencial entre o presente processo e os outros processos sobre os quais o Tribunal se pronunciou até agora.

8. No acórdão Rompelman [2], referido em todos os articulados apresentados no presente processo, tratava-se, por exemplo, da questão de saber se um acto preparatório pode ser imputado a uma operação económica posterior e, se for esse o caso, em que condições, com a consequência de o operador poder ser considerado como sujeito passivo com direito a dedução. Isso significa que, no momento em que o Tribunal de Justiça proferiu o seu acórdão, a actividade económica já tinha começado. O Tribunal decidiu, por conseguinte, *a posteriori*, a questão de saber se um acto devia ser considerado um acto preparatório de uma actividade económica. O Tribunal declarou na fundamentação do acórdão que uma actividade económica na acepção do artigo 4.° da Sexta Directiva pode consistir em vários actos consecutivos, devendo as actividades preparatórias ser imputadas às actividades económicas [3]. Isso significa, todavia, que os actos preparatórios ainda não são em si mesmos uma actividade económica, mas que devem ser tratados como tais.

9. No presente processo, não se trata, em primeiro lugar, da questão de saber se uma actividade deve ser imputada a título de actividade preparatória a uma actividade económica posterior, mas da questão de saber se uma decisão de uma administração nacional, que considerou um acto como preparatório e registou o operador como sujeito passivo com direito a dedução, pode ser anulada quando se verifique que a actividade económica prevista nunca se iniciou e que não foi efectuada qualquer operação tributável.

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

3 — Acórdão Rompelman, *loc. cit.*, n.° 22.

10. Na opinião da recorrente, essa anulação não é possível. Argumenta que as suas actividades devem ser consideradas, nos termos da jurisprudência Rompelman, como actividades preparatórias e, por conseguinte, como actividades económicas. Na opinião da recorrente, o facto de essa actividade económica nunca se ter iniciado, por razões que não tem que apresentar, não desempenha a esse respeito qualquer papel. A Inzo considera que deve ser considerada como sujeito passivo pelo facto de ter efectuado a actividade preparatória em questão e que essa qualidade não lhe pode ser contestada posteriormente. A recorrente refere-se a esse propósito ao acórdão Rompelman, segundo o qual o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante a perfeita neutralidade da carga fiscal incidente sobre todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os objectivos ou os resultados dessas actividades [4].

11. A jurisprudência do acórdão Rompelman não pode, na nossa opinião, ser aplicada no presente processo exactamente como está formulada. No processo Rompelman, era claro que a actividade económica tinha começado. O Tribunal de Justiça decidiu posteriormente a situação que existia à época em que as actividades preparatórias foram efectuadas, sabendo que tinham começado. Pronunciou-se a esse respeito, na verdade, no sentido de que se deve tratar qualquer operador económico da mesma forma, por razões de neutralidade fiscal, mesmo no que respeita aos actos preparatórios. Não se justifica negar ao operador económico a qualidade de sujeito passivo até ao momento em que a actividade económica realmente começa e, por conseguinte, não lhe conceder o direito a dedução para as actividades preparatórias. Não se pode, por exemplo, fazer uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento anteriores ou concomitantes com a actividade económica. Mesmo que uma dedução tivesse sido concedida, mas que apenas o fosse no momento em que a actividade económica se realiza, existiria um encargo financeiro que seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal [5]. Isso significa que se deve decidir sobre a possibilidade de uma dedução fiscal a partir do acto preparatório, quer dizer, anteriormente à actividade económica. O Tribunal de Justiça explica ainda a esse respeito que aquele que invoca um direito a dedução deve fazer a prova de que preenche as condições necessárias, isto é, que é sujeito passivo na acepção do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva IVA. A administração fiscal tem, neste contexto, a possibilidade de exigir que a intenção declarada de exercer uma actividade económica seja confirmada por elementos objectivos [6].

12. O Tribunal de Justiça, no referido acórdão, partiu, no entanto, da ideia de que a actividade económica prevista tinha realmente começado. Quer dizer que, mesmo que a sociedade tivesse demonstrado, com plena satisfação das autoridades nacionais, a sua intenção de realizar actividades económicas, a questão de saber como se deve decidir quando a actividade em causa não começa ainda não foi decidida.

13. Quando o Tribunal de Justiça explica, no acórdão Rompelman, que todas as actividades económicas devem ser tributadas, *independentemente do fim ou do resultado dessa*

4 — Acórdão Rompelman, *loc. cit.*, n.° 19.

5 — Acórdão Rompelman, *loc. cit.*, n.° 23.

6 — Acórdão Rompelman, *loc. cit.*, n.° 24.

*actividade*, de forma neutra quanto à carga fiscal, isso significa: independentemente do resultado a que essa actividade económica conduza. No presente processo, não houve, todavia, qualquer actividade económica, motivo pelo qual não podia haver resultado. O acto preparatório (a encomenda de um estudo de rentabilidade) chegou a um resultado: ao resultado negativo de que a actividade económica não devia iniciar-se. Todavia, o acto preparatório não constitui ainda em si mesmo uma actividade económica. Quando muito poderia ser imputado a uma actividade económica. A questão de saber se essa imputação é possível, ou se pode ser mantida quando a actividade económica não começou, é a questão que se deve decidir neste processo.

14. O facto de a Inzo não ser responsável pela paragem completa das suas actividades não tem a este respeito qualquer influência. Esta última afirmação é aliás contestável; com efeito, a empresa cessou a sua actividade, designadamente, em virtude do facto de a mesma não ser rentável — e esse facto é da responsabilidade da Inzo.

15. Não se trata portanto aqui de razões pelas quais a actividade económica não se iniciou. A questão que se coloca, pelo contrário, é a de saber se a intenção de iniciar uma actividade económica é por si só suficiente para considerar alguém como sujeito passivo, mesmo quando o acto preparatório não pode ser imputado a uma actividade económica posterior.

16. No acórdão Lennartz [7], no qual o Tribunal de Justiça se refere mais uma vez à sua jurisprudência fixada no caso Rompelman, trata-se de apreciar *a posteriori* se um investimento que só foi utilizado posteriormente numa actividade económica deve já ser considerado como uma actividade económica no momento em que foi efectuado. No caso referido, o Tribunal partiu também da conclusão de que a actividade económica prevista tinha começado. O Tribunal indicou mesmo, como critério para a apreciação dessa questão, o período decorrido entre o investimento e a actividade económica posterior [8].

17. Daí resulta, na nossa opinião, que a jurisprudência Rompelman não pode ser aplicada como tal no presente processo, no qual a sociedade em questão nunca teve qualquer actividade económica.

18. No seu articulado, a Comissão chama igualmente a atenção para a diferença entre os factos do processo Rompelman e os do presente processo. Chega, todavia, à conclusão de que se deve aplicar a jurisprudência Rompelman também no presente processo. A partir do momento em que uma pessoa declarou que exercia actividades, na qualidade de sujeito passivo, nos termos do artigo 22.°, n.° 1, da Sexta Directiva IVA, e o fez sem intenção fraudulenta, fornecendo, com satisfação das autoridades fiscais nacionais, elementos objectivos, o facto de saber se foram efectuadas ou não operações tributáveis não tem qualquer influência. O facto de

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

8 — Acórdão Lennartz, *loc. cit.*, n.° 20.

não ter efectuado operações tributáveis não obsta a que os investimentos sejam considerados como actividade económica, na acepção do artigo 4.°, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva IVA, e que seja concedido, neste caso, o direito a dedução previsto pelo artigo 17.° da Sexta Directiva IVA. Se a administração fiscal é de opinião, em virtude dos documentos que lhe foram fornecidos, de que uma determinada pessoa tinha a intenção de exercer uma actividade económica, a regista, por conseguinte, como sujeito passivo e lhe concede um direito a dedução, não pode posteriormente anular este direito em virtude de acontecimentos posteriores não previstos. Essa atitude só seria possível se a pessoa em causa tivesse fornecido indicações erradas com intenção fraudulenta.

19. A Comissão baseia-se a esse respeito no princípio da protecção da confiança legítima. Este princípio impede que se retire *a posteriori* um direito a dedução depois de o mesmo ter sido concedido. Todavia, a própria Comissão prevê uma restrição: a administração fiscal apenas está vinculada pela sua decisão enquanto não houver modificação da actividade do sujeito passivo.

20. Na nossa opinião, poder-se-ia considerar a situação do presente processo como uma modificação da actividade económica, ou mesmo como a modificação mais radical possível: nenhuma actividade económica é exercida. Isso não altera talvez em nada a intenção da parte em questão nem a actividade preparatória em si mesma, mas a actividade económica projectada, a que o acto preparatório deveria ser imputado, não começa. Isto significa que existe neste caso uma modificação que — mesmo na opinião da Comissão — tem por consequência que a administração nacional já não está vinculada pela sua decisão inicial.

21. Um argumento importante, na nossa opinião, no que respeita à possibilidade de a administração reclamar a restituição da dedução fiscal já concedida, deve ser visto no facto de a própria directiva prever, no seu artigo 20.°, uma regularização da dedução. Essa regularização pode ser efectuada quando o montante da dedução foi modificado, por exemplo, quando uma compra foi anulada ou foi concedido um desconto. Daí resulta, em primeiro lugar, que uma dedução já concedida pode perfeitamente ser alterada.

22. Além disso, coloca-se a questão de saber por que motivo, quando uma regularização da dedução é possível no caso de modificação do montante, esta dedução não poderia, por maioria da razão, ser alterada quando não houve lugar a qualquer actividade económica e não houve, por conseguinte, qualquer direito a dedução. Por que razão uma pessoa, que não exerce uma actividade económica e não tem, por conseguinte, qualquer direito a uma dedução, não pode ser objecto de uma regularização, quando um sujeito passivo deve reembolsar a diferença no caso de o montante da dedução ser alterado? Não há qualquer justificação para esta distinção. Deve, por conseguinte, ser possível exigir a restituição da dedução concedida.

23. Podem resultar daí problemas no domínio da protecção da confiança legítima. Isso depende principalmente das disposições previstas no direito nacional. A República Federal da Alemanha, por exemplo, alega que, no caso de actos preparatórios, a decisão quanto à qualidade de empresário e o direito à dedução fiscal são, num primeiro tempo, apenas provisórios, isto é, dependem da condição suspensiva de serem efectuadas prestações a título oneroso. Só quando as actividades exercidas conduzem a operações tributáveis é que a decisão se torna definitiva.

24. Não existe qualquer indicação que permita dizer que a Sexta Directiva IVA impõe essa diligência. Todavia, não é difícil de entender que, quando existe uma regulamentação nacional como a regulamentação referida, poucos problemas se colocam no domínio da protecção da confiança legítima, se for pedida a restituição de uma dedução já concedida — salvo em caso de circunstâncias excepcionais, como, por exemplo, um período de tempo extremamente longo entre a decisão provisória e a anulação da mesma.

25. É precisamente o que causa problemas no presente processo. A dedução foi concedida pela primeira vez em 1978. Decorreram cinco anos antes da primeira fiscalização pela administração nacional e mais nove anos antes de a sociedade ser notificada para pagar. Podem resultar dessa situação problemas de protecção da confiança legítima. Todavia, é ao órgão jurisdicional nacional que compete decidir em cada caso no âmbito das regulamentações nacionais aplicáveis.

26. O Tribunal de Justiça deve, pelo contrário, decidir a questão fundamental de saber se uma restituição da dedução é, em todo o caso, possível. Uma vez que, como vimos, é possível, mesmo no caso de uma restituição, tomar em consideração de forma suficiente os aspectos da protecção da confiança, é possível, na nossa opinião, exigir a restituição, tanto mais que a Sexta Directiva IVA prevê ela própria a regularização. Isto quer dizer que não são os fundamentos baseados na protecção da confiança legítima que obstam à possibilidade de exigir a restituição da dedução já concedida.

27. Outro argumento, invocado pela Comissão, contra a possibilidade de exigir a restituição da dedução fiscal, é o do princípio da neutralidade fiscal sublinhado pelo Tribunal de Justiça no processo Rompelman. Segundo este princípio, todos os empresários devem ser tratados de forma neutra no plano fiscal, independentemente da questão de saber se apenas procedem a actividades preparatórias ou se já efectuam operações tributáveis.

28. Neste contexto, deve chamar-se ainda mais uma vez a atenção para o facto de, no presente processo, a empresa não ter iniciado a actividade económica. Por esta razão, seria

contrário, na nossa opinião, ao princípio da neutralidade do imposto que a dedução já concedida não fosse reembolsada. Não se concede qualquer dedução a uma actividade que não é uma actividade económica. Os actos preparatórios são, a esse respeito, tratados de forma específica em virtude e na medida em que possam ser imputados a uma actividade económica posterior. Se essa imputação não era possível, porque não existe qualquer actividade posterior, não é possível proceder a uma dedução. Com efeito, o que é importante não é o acto preparatório mas a actividade económica. Ela constitui o ponto de partida das reflexões. Essa actividade deve ser tratada de forma neutra em relação às diferentes empresas. A recorrente chama a atenção sobre este ponto nos diferentes articulados. Por que razão alguém que não exerce actividade económica deveria então ser tratado da mesma forma que alguém que exerce uma actividade económica?

29. Neste contexto, tanto a recorrente como a República Federal da Alemanha chamam a atenção, com razão, para o artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva IVA. Segundo esse artigo, uma dedução só é possível quando as despesas são efectuadas pela sociedade «para os fins das próprias operações tributáveis».

30. Pode também, neste caso, dizer-se mais uma vez que só a intenção é importante. Não tem qualquer importância saber se as operações foram em seguida realmente efectuadas. Segundo o artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva IVA, só um *sujeito passivo* está autorizado a proceder à dedução. O sujeito passivo é, nos termos do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva IVA, alguém que *exerce* uma actividade económica e não alguém que tem apenas a *intenção* de a exercer.

31. Como a República Federal da Alemanha explica com razão, tratava-se, no caso Rompelman, da questão de saber *em que momento* começa a actividade económica exercida. No interesse da neutralidade fiscal, os actos preparatórios tinham sido considerados como fazendo já parte da actividade económica e tinha sido tomado em conta um nexo entre as actividades preparatórias e as actividades económicas exercidas em seguida. Se a pessoa em questão não exerce ulteriormente qualquer actividade económica, estas considerações não podem ser mantidas. Não há razão para conceder o direito a dedução quando não há actividade económica.

32. A recorrida e a República Federal da Alemanha chamam também a atenção para outro princípio inerente ao sistema do IVA, que é pelo menos tão importante como o princípio da neutralidade fiscal. Trata-se do princípio segundo o qual é sempre o consumidor final que paga o IVA. Isso significa que se parte, a esse propósito, da ideia de uma cadeia de transacções. O sujeito passivo que efectuou operações e fornece prestações a alguém não se situa no fim da cadeia e pode, por conseguinte, evocar o seu direito a dedução. O IVA só deve ser pago pelo consumidor final a que o sujeito passivo em questão fornece a prestação. Se o «sujeito passivo» não efectua operações e não fornece, por conseguinte, prestações, ele é, na prática, o consumidor final. Quer dizer que

se lhe pode exigir o pagamento do IVA. Se se lhe concedesse o direito a dedução, as suas actividades escapariam ao imposto. Como a recorrida expôs com razão, essa atitude seria contrária a um dos princípios fundamentais do sistema do IVA. Não pode, por essa razão, ser concedido à Inzo qualquer direito a dedução. É claro que a Inzo nunca exerceu actividade económica e, por conseguinte, nunca efectuou qualquer operação tributável. Isso significa que se deve tratar a sociedade como um consumidor final que deve pagar o IVA. Por esta razão, a Inzo deve reembolsar o adiantamento que lhe foi concedido.

33. Contrariamente à opinião sustentada pela Comissão, esta obrigação de restituição não afecta o regime do IVA. A Comissão argumenta que, se não lhe tiver sido concedido o direito a dedução, o sujeito passivo deve pagar o IVA, mesmo que efectue mais tarde uma operação. Esta solução teria por consequência fazer pagar duas vezes o IVA e seria repercutida pelo sujeito passivo nos preços dos produtos.

34. Não é essa, porém, a situação no presente processo. Neste caso, foi concedido um direito a dedução e, uma vez que se verificou que a Inzo não efectuará nunca operações tributáveis, o reembolso desta soma é a partir de agora exigido. Torna-se assim claro que a Inzo é o consumidor final. Isso significa que o risco não é o de haver dupla tributação, mas que haja uma prestação que não é objecto de qualquer tributação. No último dos casos citados, haveria uma infracção ao regime do IVA.

35. No decurso da fase oral do processo, a República Federal da Alemanha chamou judiciosamente a atenção para o risco de abuso. A intenção de uma pessoa ou de uma sociedade exercer actividade no plano económico é muito difícil de verificar antecipadamente. É muito fácil defraudar e o risco de abuso é, por conseguinte, igualmente muito importante. Isso significa que um direito a dedução fiscal poderia, em numerosos casos, ser concedido mesmo que nenhuma actividade económica tivesse sido, na realidade, prevista. Deve ser possível, por esta razão, exercer controlos *a posteriori* e proceder eventualmente a uma modificação da dedução. Como expusemos anteriormente, é possível nessa ocasião ter suficientemente em conta o princípio da protecção da confiança legítima. O facto de ser possível exigir o reembolso da dedução não significa que, em certos casos, não se possa renunciar, por razões da confiança legítima, a exigir a restituição desses montantes.

36. A República Federal da Alemanha refere, além disso, nas suas observações, o acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo Hong-Kong Trade [9], no qual foi decidido que as prestações a título gratuito não dão lugar a qualquer tributação. A República Federal da Alemanha deduz daí que a sujeição a IVA é ainda menos possível quando nenhuma prestação foi fornecida. Este argumento não nos parece aqui totalmente válido; com efeito, não se trata de fazer a distinção entre as prestações gratuitas e as prestações a título oneroso, mas sim da questão de saber se a intenção de exercer uma actividade económica é suficiente em si mesma ou se a referida actividade deve

9 — Acórdão de 1 de Abril de 1982 (89/81, Recueil, p. 1277, n.° 10).

efectivamente ser realizada. A Inzo tinha a intenção de exercer actividades que deveriam ser remuneradas. A questão é apenas de saber se esta intenção era suficiente em si mesma para considerar a Inzo como um sujeito passivo. Como já expusemos, na nossa opinião, a mera intenção não basta.

37. Todas as partes no presente processo tratam também a questão de saber se, quando o estudo de rentabilidade foi encomendado, a sociedade tinha realmente a intenção de exercer actividades económicas. A recorrida expõe, por exemplo, que a Inzo só tinha a intenção de tomar uma decisão sobre se iria efectivamente exercer uma actividade económica ou não após ter tomado conhecimento dos resultados do estudo e que o conjunto das actividades exercidas até essa data estava sujeito a essa restrição. Não temos qualquer necessidade de examinar esta questão mais detalhadamente; com efeito, tratar esta questão equivaleria a intrometermo-nos na decisão tomada pela administração fiscal nacional, que indica que a Inzo é sujeito passivo do imposto e que tem direito a dedução. Isso significa que as partes não têm em conta a questão de saber se a Inzo exerceu posteriormente actividades no plano económico, mas sustentam que a Inzo nem deveria, já nessa altura, ser considerada como um sujeito passivo. Não incumbe, todavia, ao Tribunal de Justiça averiguar esta questão.

38. A questão de saber se a administração nacional pode anular a apreciação que fez inicialmente sobre o assunto é uma questão que releva do direito administrativo nacional e sobre a qual incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais decidir tendo em conta o princípio da confiança legítima.

39. Desejamos fazer apenas uma observação sobre este ponto. Não se pode partir da ideia de que a Inzo não tinha absolutamente a intenção de exercer actividades económicas. Pelo contrário, não está em discussão que a Inzo tivesse realmente a intenção, se o estudo de rentabilidade tivesse sido positivo, de exercer as actividades económicas. É conveniente, se se recusar desde logo conceder o direito a dedução, interrogar-se sobre se não é precisamente essa recusa que é contrária ao princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, se o estudo tivesse tido um resultado positivo, a actividade económica começaria. O facto de recusar o direito a dedução teria por consequência ver tratar no plano fiscal essa actividade de uma forma diferente de uma actividade económica e dos respectivos actos preparatórios, que tivesse começado sem a verificação prévia da rentabilidade. Não existe qualquer base jurídica que permita proceder a essa distinção.

40. Essas considerações não constituem todavia o verdadeiro problema colocado no presente processo. O problema reside em decidir o que se deve fazer quando a actividade económica não começa. Em tal caso, o acto preparatório não pode ser considerado por si mesmo como uma actividade económica. Como já demonstrámos acima, o reembolso da dedução que tinha sido concedida pode ser exigido (sem prejuízo de o órgão jurisdicional nacional dever ter em conta o princípio da confiança legítima).

## C — Conclusão

41. Tendo em conta as considerações precedentes, propomos que o Tribunal de Justiça responda da forma seguinte à questão colocada:

«Uma actividade de uma sociedade que visa preparar uma actividade económica futura dessa sociedade não pode ser considerada como uma actividade económica, na acepção 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, quando se verificar que a referida sociedade foi dissolvida sem ter iniciado a sua actividade económica.»