

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

29 de novembro de 2012 (*)

«Diretiva 2006/112/CE — Imposto sobre o valor acrescentado — Artigos 167.º, 168.º e 185.º — Direito a dedução — Regularização das deduções — Aquisição de um terreno e dos edifícios construídos neste último tendo em vista a demolição dos edifícios e a realização de um projeto imobiliário nesse terreno»

No processo C-257/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela Curtea de Apel Bucureşti (Roménia), por decisão de 20 de dezembro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 26 de maio de 2011, no processo

SC Gran Via Moineşti SRL

contra

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF),

Administraţia Finanţelor Publice Bucureşti Sector 1,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta (relatora), exercendo funções de presidente da Terceira Secção, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský e T. von Danwitz, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: R. Fereş, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 21 de junho de 2012,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da SC Gran Via Moineşti SRL, por A. Lefter, V. Rădoi e M. Mitroi, avocaţi,

¾ em representação do Governo romeno, por R. H. Radu, R.-I. Munteanu e I. Bara, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e L. Bouyon, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 167.º, 168.º e 185.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SC Gran Via Moine?ti SRL (a seguir «GVM») à Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (ANAF) (Agência Nacional de Administração Fiscal, a seguir «ANAF») e à Administra?ia Finan?elor Publice Bucure?ti Sector 1 (Administração das Finanças Públicas do sector 1 de Bucareste, a seguir «AFP») a respeito da tributação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») exigível à GVM em razão da aquisição de um terreno e dos edifícios construídos nesse terreno tendo em vista a realização de um projeto imobiliário.

Quadro jurídico

3 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112:

«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 167.º desta diretiva prevê:

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

5 O artigo 168.º da referida diretiva enuncia:

«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;

[...]»

6 O artigo 184.º da mesma diretiva dispõe:

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

7 O artigo 185.º da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«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.»

8 Segundo o artigo 186.º da referida diretiva, os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos seus artigos 184.º e 185.º

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 Por contrato de compra e venda celebrado em 16 de março de 2007, a GVM adquiriu um terreno e os edifícios aí construídos.

10 Nos termos deste contrato, também foi transferida à GVM uma autorização de demolição destes edifícios.

11 Com base nesta autorização, a GVM realizou obras de demolição, das quais foi lavrada ata datada de 30 de setembro de 2008.

12 Além disso, em 16 de abril de 2008, foi emitido a favor da GVM um certificado de urbanismo tendo em vista a obtenção de uma licença de construção para a construção de um complexo residencial no terreno em causa.

13 A GVM deduziu o IVA relativo ao conjunto do terreno e dos edifícios adquiridos e apresentou uma declaração do IVA, que deu entrada na AFP em 27 de outubro de 2008, que revelava um saldo negativo passível de reembolso.

14 Na sequência de uma inspeção fiscal, a AFP elaborou em 8 de maio de 2009 um relatório de inspeção fiscal e emitiu, em 12 de maio seguinte, um aviso de liquidação, segundo o qual, tendo em conta a demolição dos referidos edifícios, deveria proceder-se a uma regularização do IVA relativo aos edifícios demolidos, cujo IVA tinha sido deduzido pela GVM.

15 Por reclamação apresentada em 19 de junho de 2009, a GVM pediu a anulação desse relatório de inspeção fiscal e desse aviso de liquidação, alegando que a sua intenção tinha sido a de adquirir o terreno em causa apenas com o objetivo de aí construir um complexo residencial e que, neste contexto, a aquisição dos edifícios construídos nesse terreno era inevitável. Consequentemente, a GVM não procedeu à regularização do IVA relativo à aquisição desses edifícios, que tinha sido deduzido inicialmente, na medida em que a demolição dos mesmos fazia parte do seu plano de investimento e que o projeto de complexo residencial serviria para realizar operações tributáveis.

16 Por decisão de 11 de setembro de 2009, a ANAF indeferiu esta reclamação com o fundamento de que a GVM tinha ilegalmente deduzido o IVA relativo aos referidos edifícios, visto que tinha adquirido estes últimos não com o objetivo de realizar operações tributáveis, mas apenas de os destruir. A este respeito, a ANAF salienta que estes edifícios tinham sido contabilizados como uma aquisição de existências e não como uma imobilização.

17 Por recurso interposto em 8 de outubro de 2009 no órgão jurisdicional de reenvio, a GVM pediu a anulação da referida decisão, do relatório de inspeção fiscal de 8 de maio de 2009 e do aviso de liquidação emitido em 12 de maio de 2009 pela AFP.

18 Neste contexto, a Curtea de Apel București decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Tendo em conta os artigos 167.º e 168.º da [Diretiva 2006/112], a aquisição, por uma sociedade comercial sujeita a IVA, de edifícios destinados a ser demolidos e do terreno no qual estão [construídos] para aí proceder à edificação de um complexo residencial pode ser considerada uma atividade preparatória, ou seja, uma despesa de investimento para a realização de um complexo residencial, conferindo direito à dedução do IVA em relação à aquisição desses edifícios?

2) Tendo em conta o artigo 185.º, n.º 2, da [Diretiva 2006/112], a demolição dos edifícios destinados a ser destruídos, adquiridos conjuntamente com o terreno onde estavam [construídos], efetuada para efeitos da construção de um complexo residencial, está sujeita à regularização do IVA em relação à aquisição desses edifícios?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

19 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 167.º e 168.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que uma sociedade que adquiriu um terreno e edifícios aí construídos, tendo em vista a sua demolição e a construção de um complexo residencial nesse terreno, tem o direito a dedução do IVA relativo à aquisição dos referidos edifícios.

20 Importa recordar que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11 n.º 37 e jurisprudência referida).

21 A este respeito, o Tribunal de Justiça salientou reiteradamente que o direito a dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (v., designadamente, acórdãos de 21 de março de 2010, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colet., p. I-1577, n.º 43; de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, Colet., p. I-11087, n.º 50; de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I-6161, n.º 47; e Mahagében e Dávid, já referido, n.º 38).

22 O regime das deduções visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente do seu fim ou do seu resultado, desde que essas atividades estejam elas mesmas, em princípio, sujeitas a IVA (v. acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colet., p. I-1, n.º 15; Gabalfrisa e o., já referido, n.º 44; de 3 de março de 2005, Fini H, C-32/03, Colet., p. I-1599, n.º 25; Centralan Property, já referido, n.º 51; e Mahagében e Dávid, já referido, n.º 39).

23 Resulta da redação do artigo 168.º da Diretiva 2006/112 que, para poder beneficiar do direito a dedução, é necessário que o interessado seja um «sujeito passivo» na aceção desta diretiva, por um lado, e que os bens e os serviços em questão tenham sido utilizados para os fins

das próprias operações tributáveis, por outro (v. acórdão Centralan Property, já referido, n.º 52).

24 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da referida diretiva, o conceito de «sujeito passivo» é definido em relação ao de «atividade económica» (v. acórdão Fini H, já referido, n.º 19).

25 A este respeito, importa recordar que um particular que adquire bens para as necessidades de uma atividade económica na aceção desta disposição age como sujeito passivo, mesmo que esses bens não sejam imediatamente utilizados para essa atividade económica (v. acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colet., p. I-3795, n.º 14).

26 Com efeito, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o conceito de atividade económica, previsto no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, pode consistir em vários atos consecutivos e, de entre estes atos, as atividades preparatórias, como a aquisição dos meios de exploração e, portanto, a aquisição de um bem imóvel, devem ser consideradas atividades económicas (v. acórdãos Rompelman, já referido, n.º 22; Lennartz, já referido, n.º 13; de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, Colet., p. I-857, n.º 15; e Fini H, já referido, n.os 21 e 22). Por conseguinte, qualquer pessoa que realize atos preparatórios é considerada sujeito passivo na aceção desta disposição e tem direito à dedução do IVA (acórdão Fini H, já referido, n.º 22).

27 Além disso, quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, e efetua, para esse fim, despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Atuando como tal, essa pessoa tem, portanto, em conformidade com os artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para os fins das operações projetadas que concedem o direito a dedução (v., neste sentido, acórdãos Rompelman, já referido, n.os 23 e 24; INZO, já referido, n.os 16 e 17; Ghent Coal Terminal, já referido, n.º 17; Gabalfrija e o., já referido, n.º 47; e de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, Colet., p. I-4321, n.º 34).

28 Daqui resulta que é a aquisição de bens 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 a um bem ou a um serviço, ou a que estes se destinam, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito nos termos do artigo 168.º da Diretiva 2006/112 e o âmbito das eventuais regularizações durante os períodos seguintes, as quais devem ser efetuadas nos termos previstos nos artigos 184.º e seguintes da mesma diretiva (v. acórdãos Lennartz, já referido, n.º 15; Ghent Coal Terminal, já referido, n.º 18; de 8 de junho de 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Colet., p. I-4279, n.º 37; Breitsohl, já referido, n.º 35; Centralan Property, já referido, n.º 54; de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, n.º 57; e de 19 de julho de 2012, X, C-334/10, n.º 17).

29 Neste contexto, o Tribunal de Justiça decidiu que, na inexistência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sem prejuízo de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas no artigo 185.º da Diretiva 2006/112, o direito a dedução, uma vez surgido, permanece adquirido mesmo quando a atividade económica prevista não deu lugar a operações tributáveis (v. acórdãos INZO, já referido, n.os 20 e 21; Ghent Coal Terminal, já referido, n.os 19 a 23; Schloßstrasse, já referido, n.º 42; de 8 de junho de 2000, Midland Bank, C-98/98, Colet., p. I-4177, n.º 22; e Fini H, já referido, n.º 22).

30 No que diz respeito ao litígio que foi submetido ao órgão jurisdicional de reenvio, resulta dos autos que a aquisição pela GVM do terreno e dos edifícios em causa no processo principal constitui uma atividade preparatória tendo em vista, como comprova a emissão da licença de construção mencionada no n.º 12 do presente acórdão, a construção de um complexo residencial nesse terreno para efeitos das atividades de promoção imobiliária desta sociedade.

31 Efetuando esta aquisição, a GVM exerce, por conseguinte, uma atividade económica como sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

32 No que diz respeito à segunda condição referida no n.º 23 do presente acórdão, a saber, a utilização dos bens ou serviços adquiridos a montante para efeitos de operações tributáveis a jusante, resulta dos autos que a GVM manifestou a intenção, a partir do momento em que adquirisse o terreno e os edifícios em causa no processo principal, de demolir estes edifícios para proceder à construção de um complexo residencial nesse terreno.

33 Esta intenção foi confirmada por elementos objetivos, uma vez que, no momento da aquisição dos edifícios em causa no processo principal, foi transmitida à GVM uma autorização de demolição e que, mesmo antes de ter apresentado a sua declaração do IVA, essa sociedade tinha já realizado obras de demolição dos referidos edifícios e tinha-lhe sido emitido um certificado de urbanismo com vista à obtenção de uma licença de construção para a edificação do dito complexo residencial.

34 Todavia, nessas circunstâncias, a referida intenção não tem por efeito privar a GVM do direito a dedução do IVA relativo à aquisição dos edifícios em causa no processo principal.

35 Com efeito, esses edifícios foram adquiridos com o terreno no qual foram construídos e este último continua a ser utilizado pela GVM para efeitos das suas operações tributáveis. Nestas circunstâncias, a substituição de infraestruturas obsoletas por edifícios mais modernos e, conseqüentemente, a utilização destes últimos para operações tributáveis a jusante não quebram, de forma alguma, a relação direta existente entre, por um lado, a aquisição dos imóveis em causa a montante e, por outro, as atividades económicas a serem realizadas pelo sujeito passivo. A aquisição destes imóveis e a sua subsequente destruição tendo em vista a edificação de novas construções mais modernas podem, deste modo, ser consideradas uma sucessão de operações interligadas com o propósito de levar a cabo operações tributáveis, nos mesmos termos que a compra de imóveis novos e a utilização direta dos mesmos (v. acórdão de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, n.º 34).

36 Nestas condições, há que responder à primeira questão que os artigos 167.º e 168.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, uma sociedade que adquiriu um terreno e edifícios construídos neste último, tendo em vista a sua demolição e a construção de um complexo residencial nesse terreno, tem o direito de deduzir o IVA relativo à aquisição dos referidos edifícios.

Quanto à segunda questão

37 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 185.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a demolição de edifícios construídos num terreno, adquirido com o objetivo de construir um complexo residencial em substituição desses edifícios, implica uma regularização da dedução inicialmente efetuada do IVA relativo à aquisição dos referidos edifícios.

38 A este respeito, importa recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal do Justiça, as normas relativas à regularização das deduções constituem um elemento essencial do sistema instituído pela Diretiva 2006/112, na medida em que têm como objetivo assegurar a exatidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal (v. acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Colet., p. I-3039, n.º 26). Através destas normas, esta diretiva tem por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito a dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações tributáveis a jusante (v. acórdãos, já referidos, Centralan Property, n.º 57, e TETS Haskovo, n.º 31).

39 Assim, o mecanismo de regularização previsto na Diretiva 2006/112 faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido pela mesma (v. acórdão TETS Haskovo, já referido, n.º 30).

40 No que diz respeito à constituição de uma eventual obrigação de regularização da dedução do IVA efetuada a título do imposto pago a montante, o artigo 185.º, n.º 1, da referida diretiva estabelece o princípio de que esta regularização deve ser realizada, nomeadamente, quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução em causa (v. acórdão TETS Haskovo, já referido, n.º 32).

41 Ora, no que respeita ao litígio submetido ao órgão jurisdicional de reenvio, a demolição dos edifícios em causa no processo principal não constitui uma alteração na aceção do referido artigo 185.º, n.º 1, visto que, como resulta dos n.os 32 a 35 do presente acórdão, a GVM previa efetuar essa demolição logo que adquirisse esses edifícios.

42 Nestas condições, há que responder à segunda questão que o artigo 185.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a demolição de edifícios, adquiridos conjuntamente com o terreno onde foram construídos, efetuada com o objetivo de construir um complexo residencial em substituição desses edifícios, não implica a obrigação de regularizar a dedução inicialmente efetuada do IVA relativo à aquisição dos referidos edifícios.

Quanto às despesas

43 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 (Terceira Secção) declara:

1) Os artigos 167.º e 168.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, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, uma sociedade que adquiriu um terreno e edifícios construídos neste último, tendo em vista a sua demolição e a construção de um complexo residencial nesse terreno, tem o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado relativo à aquisição dos referidos edifícios.

2) O artigo 185.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a demolição de edifícios, adquiridos conjuntamente com o terreno onde foram construídos, efetuada com o objetivo de construir um complexo residencial em substituição desses edifícios, não implica a obrigação de regularizar a dedução inicialmente efetuada do imposto sobre o

valor acrescentado relativo à aquisição dos referidos edifícios.

Assinaturas

* Língua do processo: romeno.