

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)**

9 de julho de 2015 (\*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 167.º, 168.º, 179.º e 213.º – Requalificação pela Administração Fiscal nacional de uma operação como atividade económica sujeita a IVA – Princípio da segurança jurídica – Princípio da proteção da confiança legítima – Regulamentação nacional que subordina o exercício do direito a dedução ao registo do operador no IVA e à apresentação de uma declaração do imposto»

No processo C-183/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Curtea de Apel Cluj (Roménia), por decisão de 28 de fevereiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de abril de 2014, no processo

**Radu Florin Salomie,**

**Nicolae Vasile Oltean,**

contra

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente de secção, J. L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos juizes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: L. Carrasco Marco, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 11 de março de 2015,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de R. Salomie e N. Oltean, por C. Costa, L. Dobrinescu e T.D. Vidrean Căpușan, avocats,
- em representação do Governo romeno, por R.H. Radu, D. M. Bulancea e R. I. Hațieganu, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e A. Tefanuc, 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 princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima assim como dos artigos 167.º, 168.º, 179.º e 213.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 L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe R. Salomie e N. Oltean à Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj (Direção?Geral de Finanças de Cluj, a seguir «Administração Fiscal»), a respeito da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») às vendas de bens imóveis realizadas durante o ano de 2009.

## Quadro jurídico

### *Diretiva 2006/112*

3 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 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 [...]. 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 Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, desta diretiva:

«Os Estados?Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º e, designadamente, uma das seguintes operações:

a) Entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação;

[...]»

5 O artigo 167.º da mesma diretiva dispõe:

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

6 O artigo 168.º da dita diretiva tem a seguinte redação:

«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;

[...]»

7 Segundo o artigo 169.º da Diretiva 2006/112:

«Para além da dedução referida no artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações:

[...]»

8 O artigo 179.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º

[...]»

9 O artigo 213.º, n.º 1, da mesma diretiva dispõe:

«Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos.

[...]»

10 O artigo 214.º, n.º 1, alínea a), da mesma diretiva está redigido do seguinte modo:

«Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de um número individual as seguintes pessoas:

a) Os sujeitos passivos [...] que efetuem, no respetivo território, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confirmam direito a dedução [...]

[...]»

11 O artigo 273.º da mesma diretiva está redigido nos seguintes termos:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no capítulo 3.»

#### *Direito romeno*

12 O artigo 771, n.º 1, da Lei n.º 571/2003, que aprova o Código dos Impostos (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003, a seguir «Código dos Impostos»), prevê:

«Em caso de transmissão do direito de propriedade e de cisão do mesmo por ato jurídico entre vivos sobre construções de qualquer tipo e sobre os terrenos correspondentes, bem como sobre terrenos não construídos de qualquer tipo, os contribuintes são devedores de um imposto calculado da seguinte forma:

[...]»

13 O artigo 127.º do Código dos Impostos dispõe:

«(1) Considera-se sujeito passivo quem exercer, de modo independente e em qualquer lugar, atividades económicas da natureza das previstas no n.º 2, quaisquer que sejam os objetivos ou os resultados da referida atividade.

(2) Na aceção do presente título, as atividades económicas incluem as atividades de produtor, de comerciante ou de prestador de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. Constitui igualmente atividade económica a fruição de bens materiais ou imateriais para obtenção de rendimentos com carácter de estabilidade.

[...]»

14 O Decreto Urgente n.º 109, de 7 de outubro de 2009, que altera e completa a Lei n.º 571/2003 que aprova o Código dos Impostos, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010, aditou um n.º 21 ao artigo 127.º do Código dos Impostos, com a seguinte redação:

«As normas legais indicam as situações em que as pessoas singulares que efetuam entregas de bens imóveis se tornam sujeitos passivos.»

15 Nos termos do artigo 141.º, n.º 2, do referido código, na sua versão em vigor até 31 de dezembro de 2007:

«Estão também isentas de IVA as seguintes operações:

[...]

f) a entrega, por qualquer pessoa, de uma construção, de uma parte da mesma e do terreno onde está edificada, assim como de qualquer outro terreno. Todavia, a isenção não se aplica à entrega de construções novas, de partes das mesmas ou de terrenos para construção, se for efetuada por um sujeito passivo que exerceu ou teria podido exercer o direito a dedução, total ou parcial, do imposto pago pela compra, transformação ou construção do referido imóvel. [...]»

16 O artigo 141.º, n.º 2, alínea f), do mesmo código, na versão em vigor de 1 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2009, previa a isenção de IVA relativamente:

«À entrega, por qualquer pessoa, de uma construção, de uma parte da mesma e do terreno onde está edificada, assim como de qualquer outro terreno. Todavia, a isenção não se aplica à entrega de construções novas, de partes de construções novas ou de terrenos para construção. [...]»

17 O ponto 3, n.º 1, do Regulamento n.º 44/2004, de 22 de janeiro de 2004, que aprova as modalidades de aplicação da Lei n.º 571/2003 que aprova o Código dos Impostos (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de fevereiro de 2004), prevê, na versão em vigor de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2009:

«Nos termos do artigo 127.º, n.º 2, do Código dos Impostos, a obtenção de rendimentos por pessoas singulares resultantes da venda de habitação própria ou de outros bens utilizados para fins pessoais não é considerada atividade económica, exceto se se verificar que a atividade em causa é realizada com vista a obter rendimentos com carácter de estabilidade, na aceção do artigo 127.º, n.º 2, do Código dos Impostos. [...]»

18 O Regulamento n.º 1620/2009, de 29 de dezembro de 2009 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 31 de dezembro de 2009), completou e alterou as normas de aplicação do

Código dos Impostos aprovadas pelo Regulamento n.º 44/2004. Desde 1 de janeiro de 2010, o ponto 3 do Regulamento n.º 44/2004 prevê:

«(1) Nos termos do artigo 127.º, n.º 2, do Código dos Impostos, a fruição de bens materiais ou imateriais, em conformidade com o princípio de base do sistema do IVA segundo o qual o imposto deve ser neutro, refere-se a qualquer tipo de operação, independentemente da sua forma jurídica. [...]

(2) Nos termos do n.º 1, considera-se que as pessoas singulares não exercem uma atividade económica sujeita a imposto quando obtêm rendimentos da venda de habitação própria ou de outros bens utilizados pelas mesmas para fins pessoais.

(3) Considera-se que a pessoa singular, que não seja sujeito passivo devido a outras atividades, desenvolve uma atividade económica quando frui de um bem material ou imaterial se agir enquanto tal, de modo independente, e a atividade em causa for exercida para obter rendimentos com carácter de estabilidade, nos termos do artigo 127.º, n.º 2, do Código dos Impostos.

(4) No caso de construção de bens imóveis por pessoas singulares, com a finalidade da venda, considera-se que a atividade económica se inicia no momento em que a pessoa singular em questão decide realizar a referida atividade, e a sua intenção deve ser apreciada com base em elementos objetivos, por exemplo, o facto de ter começado a suportar despesas e/ou a efetuar investimentos preliminares ao arranque da atividade económica. A atividade económica é considerada contínua desde o seu início até à entrega do bem imóvel construído ou de parte dele, mesmo que se trate de um único bem imóvel.

(5) Em caso de aquisição de terrenos e/ou de construções pela pessoa singular, para fins de venda, a entrega desses bens é uma atividade económica de carácter permanente, se a pessoa singular realizar mais de uma transação no decurso de um ano civil. Contudo, se a pessoa singular já tiver construído um bem imóvel para venda, nos termos do n.º 4, a atividade económica deve considerar-se já iniciada e contínua, pelo que qualquer transação posterior não poderá ser considerada ocasional. [...]

[...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

19 No decurso do ano de 2007, R. Salomie e N. Oltean associaram-se com outras cinco pessoas singulares, para realizarem um projeto de construção e de venda de quatro imóveis na Roménia. Esta associação não tinha personalidade jurídica e nem se declarou nem registou como sujeito passivo de IVA.

20 Durante os anos de 2008 e 2009, 122 dos 132 apartamentos construídos no terreno propriedade de uma dessas pessoas foram vendidos pelo valor total de 10 902 275 lei romenos (RON), bem como 23 lugares de estacionamento, não tendo essas vendas sido sujeitas a IVA.

21 No decurso de 2010, após uma fiscalização realizada pela Administração Fiscal, esta considerou que essas operações constituíam uma atividade económica contínua e que, por isso, deviam ter sido sujeitas a IVA, desde 1 de outubro de 2008, porque o volume de negócios gerado, a contar de agosto de 2008, foi superior ao limite de 35 000 euros estabelecido na Roménia para a isenção de IVA das atividades económicas.

22 Por consequência, a Administração Fiscal reclamou o pagamento do IVA devido pelas

transações realizadas durante o ano de 2009, acrescido de majorações, emitindo vários avisos de liquidação.

23 Resulta igualmente da decisão de reenvio que as vendas de imóveis realizadas nos anos de 2008 e 2009 foram tributadas em sede de imposto de «transmissão de imóveis», previsto no artigo 771 do Código dos Impostos.

24 R. Salomie e N. Oltean pediram a anulação parcial dos avisos de liquidação no Tribunalul Cluj, que rejeitou os pedidos.

25 Em recurso, a Curtea de Apel Cluj interroga-se sobre a conformidade dos avisos de liquidação com o princípio da segurança jurídica, uma vez que, por um lado, a legislação romena só estabeleceu as modalidades de aplicação das regras de aplicação do IVA às operações imobiliárias a partir de 1 de janeiro de 2010 e, por outro lado, a prática da Administração Fiscal consistiu, até essa data, em não sujeitar a IVA esse tipo de transações. Além disso, a Administração Fiscal dispunha de informações suficientes para considerar sujeitos passivos R. Salomie e N. Oltean, desde 2008, pois estava informada das vendas que os mesmos realizaram, até porque essas operações foram tributadas nos termos do artigo 771 do Código dos Impostos.

26 O tribunal de reenvio exprime igualmente dúvidas sobre a compatibilidade com a Diretiva 2006/112 do direito a dedução do IVA pago a montante, previsto pelo direito romeno, em virtude do qual uma pessoa que seja tardiamente considerada sujeito passivo de IVA só pode exercer o direito a dedução do IVA depois de ter regularizado a sua situação com o seu registo nesse imposto e mediante pagamento de um adiantamento.

27 Nestas condições, a Curtea de Apel Cluj decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Uma pessoa singular que celebra um contrato de associação com outras pessoas singulares, associação sem personalidade jurídica não declarada nem registada para efeitos fiscais, com objetivo de realização de uma obra futura (construção) num terreno pertencente ao património pessoal de alguns dos contratantes, pode ser considerada, à luz das circunstâncias do processo principal, sujeito passivo para efeitos de IVA nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva [2006/112], no caso de inicialmente, no âmbito do regime fiscal, as cessões das construções no terreno pertencente ao património pessoal de alguns dos contratantes terem sido tratadas pelas [A]dministrações [F]iscais como vendas abrangidas pelo âmbito da gestão do património privado dessas pessoas?

2) À luz das circunstâncias do processo principal, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima assim como os outros princípios gerais em matéria de IVA, tais como resultam da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional com base na qual a [A]dministração [Fiscal], após ter inicialmente cobrado à pessoa singular o imposto sobre os lucros provenientes da transferência de propriedade que estão incluídos no património pessoal, sem ter havido qualquer alteração substancial do direito primário, com base nos mesmos elementos de facto, após um período de dois anos, reexamina a posição e qualifica as mesmas operações como atividades sujeitas ao IVA, calculando retroativamente os encargos complementares?

3) Os artigos 167.º, 168.º e 213.º da Diretiva [2006/112], examinados à luz do princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que, nas circunstâncias do processo principal, a [A]dministração [Fiscal] negue a um sujeito passivo o direito de deduzir o [IVA] devido ou pago sobre os seus bens e seus serviços utilizados para efeitos de operações tributáveis pelo único motivo que aquele não estava registado como sujeito

passivo para efeitos de IVA no momento em que os respetivos serviços foram prestados?

4) À luz das circunstâncias do processo principal, o disposto no artigo 179.º da [D]iretiva [2006/112] pode ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que prevê, a cargo de um sujeito passivo a quem se aplica o regime especial de isenção e que requereu tardiamente o registo para efeitos de IVA, a obrigação de pagamento do imposto que deveria ter sido cobrado, sem ter o direito de deduzir o valor do montante do imposto dedutível relativamente a cada período de tributação, direito à dedução que será exercido posteriormente através da declaração do imposto apresentada após o registo do sujeito passivo para efeitos de IVA, facto que pode ter consequências sobre o cálculo dos encargos complementares?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### *Primeira e segunda questões*

28 Com as suas duas primeiras questões, que há que examinar conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima se opõem, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, a que uma Administração Fiscal nacional decida, num controlo fiscal, que determinadas transações deviam ter sido sujeitas a IVA e cobre majorações.

29 No tocante ao princípio da segurança jurídica, R. Salomie e N. Oltean contestam esta decisão alegando a violação deste princípio porquanto, ao terem realizado as operações imobiliárias objeto da decisão, quer a Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), que estava em vigor antes de 1 de janeiro de 2007, quer a jurisprudência do Tribunal de Justiça aplicável na matéria tinham sido publicadas em língua romena. Sustentam igualmente que, até ao ano de 2010, as autoridades fiscais nacionais não consideravam que este tipo de transações estavam sujeitas a este imposto.

30 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima devem ser respeitados pelas instituições da União Europeia mas igualmente pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que lhes conferem as diretivas da União (v., neste sentido, acórdãos Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-77/02, EU:C:2004:263, n.º 57; «Goed Wonen», C-376/02, EU:C:2005:251, n.º 32; e Elmeka NE, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.º 31).

31 Como tem declarado reiteradamente o Tribunal de Justiça, daqui resulta que a legislação da União deve ser certa e a sua aplicação previsível, impondo-se tal imperativo de segurança jurídica com um rigor particular quando se trata de legislação que pode ter consequências financeiras, a fim de permitir aos interessados conhecerem com exatidão o âmbito das obrigações que ela impõe (acórdão Irlanda/Comissão, 325/85, EU:C:1987:546, n.º 18).

32 De igual modo, nos domínios abrangidos pelo direito da União, as normas jurídicas dos Estados-Membros devem ser formuladas de maneira inequívoca, que permita às pessoas envolvidas conhecerem os seus direitos e obrigações de forma clara e precisa e aos tribunais nacionais assegurarem a sua observância (v. acórdão Comissão/Itália, 257/86, EU:C:1988:324, n.º 12).

33 No caso em apreço, não se pode contestar que disposições como as descritas na decisão de reenvio têm essa natureza.

34 Com efeito, resulta da decisão de reenvio que a definição de «sujeito passivo» constante do artigo 127.º do Código dos Impostos, que transpôs para o direito nacional as disposições do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, se reporta a qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, quaisquer que sejam os objetivos ou resultados dela, e que deve ser considerada «atividade económica» qualquer atividade de produtor, de comerciante ou de prestador de serviços, como, por exemplo, a fruição de um bem material ou imaterial para obter rendimentos com carácter de estabilidade.

35 Aliás, o ponto 3, n.º 2, do Regulamento n.º 44/2004, que aprova as modalidades de aplicação do Código dos Impostos, precisa que, nos termos do artigo 127.º, n.º 2, do Código dos Impostos, a obtenção de rendimentos por pessoas singulares resultantes da venda de habitação própria ou de outros bens utilizados para fins pessoais não é considerada atividade económica, exceto se se constatar que a atividade em causa é realizada com vista a obter rendimentos com carácter de estabilidade.

36 Por último, o artigo 141.º do Código dos Impostos, na versão em vigor nos anos de 2008 e 2009, prevê que a isenção de IVA na entrega de construções ou de partes delas e dos terrenos onde estão implantadas não é aplicável à entrega de construções novas, de partes delas ou de terrenos para construção, o que, aliás, corresponde aos princípios aplicáveis ao IVA no direito da União.

37 Por conseguinte, não seria razoável sustentar que essas disposições do direito nacional não estabelecem de modo suficientemente claro e preciso que a entrega de construções ou de partes delas e do terreno onde estão implantadas, em certas condições, pode estar sujeita a IVA.

38 Nestas condições, R. Salomie e N. Oltean não podem invocar, em apoio do seu argumento de que o quadro jurídico nacional aplicável não era suficientemente claro no momento dos factos do processo principal, a não publicação em língua romena da jurisprudência do Tribunal de Justiça na matéria assim como da Sexta Diretiva 77/388, que, de resto, já não estava em vigor à data da adesão da República da Roménia à União, em 1 de janeiro de 2007.

39 Assim, os factos do processo principal não podem ser comparados com os do processo que deu origem ao acórdão Skoma?Lux (C?161/06, EU:C:2007:773), em cujo âmbito o Tribunal de Justiça esclareceu que um regulamento da União não publicado na língua de um Estado?Membro não é oponível aos particulares desse Estado.

40 Resulta igualmente do princípio da segurança jurídica que a situação fiscal do sujeito passivo não pode ser indefinidamente posta em causa (v., neste sentido, acórdão Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, n.º 46).

41 O Tribunal de Justiça declarou, no entanto, que o princípio da segurança jurídica não se opõe a uma prática das autoridades fiscais nacionais que consiste em revogar, dentro do prazo legal de revogação, uma decisão pela qual reconheceram ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA, exigindo?lhe depois, na sequência de uma nova fiscalização, o imposto acrescido de majorações (v., neste sentido, acórdão Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, n.º 51).

42 O simples facto de a Administração Fiscal requalificar determinada operação como atividade económica sujeita a IVA, durante o prazo de prescrição, não infringe, por si só, e na falta de outras circunstâncias, este princípio.

43 Por conseguinte, não se pode alegar que o princípio da segurança jurídica se opõe a que, em circunstâncias como as do processo principal, a Administração Fiscal considere, na sequência

de uma fiscalização, que as operações imobiliárias em causa deviam ter sido sujeitas a IVA.

44 Em segundo lugar, no que diz respeito ao princípio da proteção da confiança legítima, têm o direito de invocar este princípio todos os particulares a quem uma autoridade administrativa criou expectativas baseadas em garantias precisas por ela fornecidas (v., neste sentido, acórdão *Europäisch Iranische Handelsbank/Conselho*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, n.º 95).

45 A este respeito, importa verificar se os atos de uma autoridade administrativa criaram no espírito de um operador económico prudente e informado uma confiança razoável e, se for esse o caso, apurar a legitimidade dessa confiança (v., neste sentido, acórdão *Elmeke*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, n.º 32 e jurisprudência referida).

46 Tal como descrita no despacho de reenvio, a prática administrativa das autoridades fiscais nacionais não parece demonstrar que essas condições estejam reunidas no processo principal.

47 Em especial, o facto, ainda que contestado pelo Governo romeno na audiência, de as autoridades fiscais nacionais não terem, até ao ano de 2010, sujeitado sistematicamente a IVA as operações imobiliárias como as que estão em causa no processo principal não seria suficiente, salvo circunstâncias excecionais, para criar no espírito de um operador económico normalmente prudente e informado uma confiança razoável na não aplicação desse imposto a essas operações, tendo em conta não apenas a clareza e a previsibilidade do direito nacional aplicável mas também o facto de, no caso concreto, parecerem estar em causa profissionais do setor imobiliário.

48 Com efeito, tal prática, por lamentável que seja, não poderia, à partida, dar aos contribuintes em causa garantias precisas sobre a não aplicação do IVA a operações imobiliárias como as que estão em causa no processo principal.

49 Cumpre acrescentar que, tendo em conta a dimensão da operação imobiliária em causa no processo principal, que consiste na construção e venda de quatro imóveis com mais de 130 apartamentos, um operador económico prudente e informado não podia razoavelmente concluir pela não sujeição dessa operação a IVA, sem ter obtido ou pelo menos tentado obter garantias expressas nesse sentido por parte das autoridades fiscais nacionais competentes.

50 No tocante, em terceiro e último lugar, à conformidade com o direito da União das majorações aplicadas pela Administração Fiscal, há que recordar que, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de inobservância das condições previstas por um regime instituído por essa legislação, os Estados-Membros continuam a ter competência para escolher as sanções que lhes pareçam adequadas. Todavia, estão obrigados a exercer a sua competência com observância do direito da União e dos seus princípios gerais, e, por conseguinte, na observância do princípio da proporcionalidade (v. acórdão *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, n.º 50 de jurisprudência referida).

51 Assim, para assegurarem a exata cobrança do imposto e prevenirem a fraude, os Estados-Membros podem prever legalmente, nas legislações nacionais respetivas, sanções adequadas para sancionarem penalmente o não cumprimento da obrigação de registo dos sujeitos passivos de IVA, não devendo essas sanções, porém, ir além do necessário para atingir esses objetivos. Cabe ao tribunal nacional verificar se o montante da sanção não vai além do que é necessário para atingir os objetivos que consistem em assegurar a exata cobrança do imposto e prevenir a fraude, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto e, designadamente, o montante concretamente imposto e a eventual existência de fraude ou de fuga à legislação aplicável imputáveis ao sujeito passivo cujo não registo é sancionado (v., neste sentido, acórdão R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, n.os 45, 46 e 54).

52 Os mesmos princípios se aplicam às majorações, as quais, se forem sanções fiscais, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar, não devem ser excessivas relativamente à gravidade do incumprimento das obrigações do sujeito passivo.

53 Há assim que responder às duas primeiras questões que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima não se opõem, em circunstâncias como as do litígio do processo principal, a que uma Administração Fiscal nacional decida, na sequência de uma fiscalização, sujeitar a IVA determinadas operações e lhes aplique majorações, na condição de essa decisão se basear em regras claras e precisas e de a prática dessa Administração não ter sido de molde a criar no espírito de um operador económico prudente e informado uma confiança razoável na não aplicação do imposto a essas operações, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar. As majorações aplicadas nessas circunstâncias devem respeitar o princípio da proporcionalidade.

#### *Terceira e quarta questões*

54 Com a terceira e a quarta questão, que importa analisar em conjunto, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 2006/112 se opõe a uma regulamentação nacional em virtude da qual o direito a dedução do IVA devido ou pago a montante sobre bens e serviços utilizados no quadro de operações tributadas é negado ao sujeito passivo, o qual tem de pagar o imposto que deveria ter recebido, pela simples razão de não estar registado no IVA quando realizou essas operações, e isto enquanto não estiver registado no IVA e enquanto a declaração do imposto devido não for apresentada.

55 Os artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 precisam a constituição e o âmbito do direito a dedução. Há que recordar que, nos termos do artigo 167.º desta diretiva, o referido direito se constitui no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

56 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito a dedução constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado e é exercido imediatamente relativamente a todos os impostos que oneraram as operações a montante (v., neste sentido, acórdãos Gabalfrisa e o., C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, n.º 43, e Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, n.os 30 e 31).

57 O regime de deduções visa liberar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., neste sentido, acórdãos Gabalfrisa e o., EU:C:2000:145, n.º 44, e Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, n.º 32).

58 Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (v., neste sentido, acórdãos Ecotrade, C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267 n.º 63; Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, n.º 39; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, n.os 42 e 43; e Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, n.º 38).

59 Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que as exigências de fundo foram cumpridas, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v. acórdão Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, n.º 40).

60 O registo no IVA, previsto no artigo 214.º da Diretiva 2006/112, assim como a obrigação do sujeito passivo de declarar o início, a mudança e a cessação da atividade, prevista no artigo 213.º da mesma diretiva, são meras exigências formais para efeitos de controlo, que não podem pôr em causa o direito a dedução do IVA, se os requisitos materiais de constituição desse direito estiverem preenchidos (v., neste sentido, acórdãos Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, n.º 50; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, n.º 32; e Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, n.º 32).

61 Daqui resulta que o sujeito passivo do IVA não pode ser impedido de exercer o seu direito a dedução pelo motivo de não estar registado no IVA antes de ter utilizado os bens adquiridos no âmbito da sua atividade tributada (v., neste sentido, acórdão Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, n.º 51).

62 Além disso, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar, ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva 2006/112, para assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude, não devem ir além do que é necessário para atingir tais objetivos nem pôr em causa a neutralidade do IVA (v., neste sentido, acórdãos Gabalfrisa e o., C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, n.º 52; Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, n.º 26; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, n.º 49; e Idexx Laboratories Italie, C?590/13, EU:C:2014:2429, n.os 36 e 37).

63 Assim, sancionar o não cumprimento das obrigações contabilísticas e declarativas do sujeito passivo com a negação do direito de dedução vai claramente além do que é necessário para atingir o objetivo de assegurar a correta aplicação destas obrigações, tanto mais que o direito da União não impede os Estados-Membros de aplicarem, sendo caso disso, multas ou sanções pecuniárias proporcionadas à gravidade da infração. Tal prática excede também o que é necessário para garantir a cobrança exata do IVA e para prevenir a fraude, na aceção do artigo 273.º da Diretiva 2006/112, visto que pode mesmo levar à perda do direito a dedução se a retificação da declaração pela Administração Fiscal ocorrer após o termo do prazo de caducidade de que dispõe o sujeito passivo para proceder à dedução (v., por analogia, acórdão Ecotrade, C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, n.os 67 e 68).

64 No caso em apreço, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que os requisitos materiais do direito a dedução a montante estão preenchidos e que os recorrentes no processo principal foram considerados sujeitos passivos de IVA na sequência de uma fiscalização. Nestas condições, a subordinação do direito a dedução do IVA à apresentação de uma primeira declaração do imposto por parte dos sujeitos passivos, pela simples razão de não estarem registados no IVA quando realizaram as operações tributadas, devendo ainda pagar o imposto correspondente, vai além do necessário para garantir a cobrança exata do imposto e prevenir a fraude.

65 Daqui resulta que há que responder à terceira e à quarta questão que a Diretiva 2006/112 se opõe, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a uma regulamentação nacional nos termos da qual o direito a dedução do IVA, devido ou pago a montante relativamente aos bens e serviços utilizados no âmbito das operações tributadas, é negado ao sujeito passivo, o qual tem de pagar o imposto que deveria ter recebido, pela simples razão de não estar registado no IVA quando realizou as operações, e isto enquanto não estiver registado no IVA e enquanto a declaração do imposto devido não for apresentada.

### **Quanto às despesas**

66 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 (Sétima Secção) declara:

**1) Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima não se opõem, em circunstâncias como as do litígio do processo principal, a que uma Administração Fiscal nacional decida, na sequência de uma fiscalização, sujeitar a imposto sobre o valor acrescentado determinadas operações e lhes aplique majorações, na condição de essa decisão se basear em regras claras e precisas e de a prática dessa Administração não ter sido de molde a criar no espírito de um operador económico prudente e informado uma confiança razoável na não aplicação do imposto a essas operações, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar. As majorações aplicadas nessas circunstâncias devem respeitar o princípio da proporcionalidade.**

**2) A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, opõe-se, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, a uma regulamentação nacional nos termos da qual o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado, devido ou pago a montante relativamente aos bens e serviços utilizados no âmbito das operações tributadas, é negado ao sujeito passivo, o qual tem de pagar o imposto que deveria ter recebido, pela simples razão de não estar registado no imposto sobre o valor acrescentado quando realizou as operações, e isto enquanto não estiver registado no imposto sobre o valor acrescentado e enquanto a declaração de imposto devido não for apresentada.**

Assinaturas

\* Língua do processo: romeno.