

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
8 de Junho de 2000 *

No processo C-400/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Finanzamt Goslar

e

Brigitte Breitsohl,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 4.º, 17.º e 28.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à

* Língua do processo: alemão.

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 (Sexta Secção),

composto por: J. C. Moitinho de Almeida (relator), presidente de secção, R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris e F. Macken, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo alemão por W.-D. Plessing, Ministerialrat no Ministério Federal das Finanças e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo helénico, por K. Paraskevopoulou-Grigoriou, mandatária judicial no Conselho Jurídico do Estado, e A. Rokofyllou, auditora no serviço jurídico especial — secção de direito europeu comunitário do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, consultor jurídico e A. Buschmann, funcionário nacional colocado à disposição do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Dezembro de 1999,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 27 de Agosto de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de Novembro seguinte, o Bundesfinanzhof colocou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), duas questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 4.º, 17.º e 28.º 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 «Sexta Directiva»).
- 2 Estas questões foram suscitadas no quadro de um litígio que opõe B. Breitsohl ao Finanzamt Goslar a propósito da dedução por aquela do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que ela tinha pago sobre operações efectuadas com vista à realização de um projecto de actividade económica.

A Sexta Directiva

3 O artigo 4.º da Sexta 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.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 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.

3. Os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as actividades referidas no n.º 2 e, designadamente, uma das seguintes operações:

a) a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada anteriormente à primeira ocupação; os Estados-Membros podem definir as modalidades de aplicação deste critério às transformações de imóveis e, bem assim, a noção de terreno da sua implantação.

Os Estados-Membros podem aplicar critérios diferentes do da primeira ocupação, tais como o do prazo decorrido entre a data de conclusão do

imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respectivamente, cinco e dois anos.

Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno;

b) a entrega de um terreno para construção.

Por terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros.

...»

4 O artigo 13.º da Sexta Directiva prevê:

«...

B. *Outras isenções*

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e

simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

g) as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com excepção dos indicados no n.º 3, alínea a), do artigo 4.º;

...

C. *Opções*

Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação:

...

b) das operações referidas em B), d), g) e h).

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício.»

5 Nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva:

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

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 artigo 20.º da Sexta Directiva dispõe:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

a) quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;

- b) quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; todavia, não se efectuará ajustamento no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados...

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

...

3. No caso de entrega durante o período de ajustamento, os bens de investimento são considerados afectos a uma actividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de ajustamento. Presume-se que esta actividade económica é inteiramente tributada nos casos em que a entrega dos referidos bens é tributada; presume-se que está totalmente isenta nos casos em que a entrega se encontra isenta. O ajustamento efectua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de ajustamento.

...

4. Para efeitos do disposto nos n.ºs 2 e 3, os Estados-Membros podem:

- fixar a noção de bens de investimento;
- precisar qual o montante do imposto que deve ser tomado em consideração para o ajustamento;
- adoptar as disposições necessárias no sentido de evitar que os ajustamentos impliquem qualquer vantagem injustificada;
- autorizar simplificações de ordem administrativa.

...»

7 O artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Directiva precisa:

«Durante o período transitório a que se refere o n.º 4, os Estados-Membros podem:

...

- b) continuar a isentar as operações enumeradas no Anexo F nas condições em vigor no Estado-Membro;

- c) conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação das operações isentas nas condições fixadas no Anexo G;

...»

- 8 O Anexo F da Sexta Directiva, intitulado «Lista das operações referidas no n.º 3, alínea b), do artigo 28.º», menciona no seu ponto 16:

«Entregas de edifícios e de terrenos referidos no n.º 3 do artigo 4.º»

- 9 O Anexo G da Sexta Directiva, intitulado «Direito de opção», prevê:

«1. O direito de opção referido no n.º 3, alínea c), do artigo 28.º pode ser concedido:

...

b) no caso das operações referidas no Anexo F;

...»

A regulamentação nacional em matéria de IVA

- 10 O § 2, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz 1980 (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») dispõe:

«Entende-se por empresário todo aquele que exerça, com carácter independente, uma actividade industrial, comercial ou profissional. A empresa abrange toda a actividade industrial, comercial ou profissional do empresário. Considera-se actividade industrial, comercial ou profissional toda a actividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo que não exista intenção de obter lucros ou que um grupo de pessoas só exerça as suas actividades no interesse dos seus membros.»

- 11 O § 4 da UStG prevê:

«São exoneradas de impostos as operações seguintes de entre as previstas no § 1, n.º 1, pontos 1 a 3:

...

9. a) as operações reguladas pela lei relativa ao imposto sobre as aquisições imobiliárias...»

12 O § 9, n.º 1, da UStG precisa todavia:

«O empresário pode tratar como sujeita a imposto uma operação que esteja isenta em conformidade com o § 4, n.º 9, quando esta operação for efectuada em benefício de um outro chefe de empresa ou para a empresa deste.»

13 O § 15, n.º 1, da UStG dispõe:

«O empresário pode deduzir os seguintes impostos:

o imposto mencionado separadamente nas facturas nos termos do § 14, referentes às entregas ou outras prestações realizadas para a sua empresa por outras empresas...».

O litígio na causa principal e as questões prejudiciais

14 Em 1989, B. Breitsohl solicitou um contrato de concessão a um construtor automóvel. Por carta de 14 de Abril do mesmo ano, este informou-a de que aceitava o seu pedido mediante determinadas condições.

- 15 Em 15 de Fevereiro de 1990, B. Breitsohl declarou aos serviços do município competente um estabelecimento industrial e comercial de venda e reparação de veículos a motor e adquiriu, pela soma de 62 670 DEM, isenta de IVA, um terreno sem edifícios que deveria constituir o local da actividade declarada. Em Abril de 1990, encarregou um empresário de construir no terreno uma oficina para a reparação dos automóveis. Os trabalhos de terraplanagem começaram nesse mesmo mês. Em meados de Maio de 1990, estes trabalhos estavam concluídos, as fundações construídas e o pavimento parcialmente terminado. A totalidade destes trabalhos representava uma soma de 173 655,50 DEM.
- 16 Quando se revelou que era de prever um aumento de 230 000 DEM do custo global dos trabalhos de construção, o banco recusou-se a financiar estes encargos adicionais. Em 22 de Maio de 1990, a empresa de construção interrompeu os trabalhos em virtude da incerteza relativa ao financiamento dos mesmos.
- 17 Considerando que não tinha possibilidades de realizar a totalidade das construções previstas no terreno nem de empreender as suas actividades, B. Breitsohl comprometeu-se, por acordo celebrado em 22 de Novembro de 1990, a pagar o montante total de 100 000 DEM à empresa de construção e a ceder as construções já realizadas a um terceiro pelo preço de 50 000 DEM, ou seja, 43 859,65 DEM acrescidos de 6 140,35 DEM a título de IVA. Em 21 de Dezembro de 1990 vendeu o terreno a esta mesma pessoa pela soma de 61 905 DEM, sem menção do IVA.
- 18 Na sua declaração anual de IVA relativa ao ano de 1990, B. Breitsohl declarou, a título das suas operações tributáveis, 43 859 DEM provenientes da venda das partes construídas e, a título dos montantes dedutíveis, 13 900,11 DEM correspondentes aos honorários do notário e do consultor fiscal, assim como às contas dos trabalhos de construção. Daqui resultou um saldo de 7 759,90 DEM a

seu favor. Nas suas declarações fiscais provisórias, B. Breitsohl não tinha indicado estes montantes.

- 19 No seu aviso de liquidação de 15 de Julho de 1992, relativo ao ano de 1990, o Finanzamt Goslar apenas considerou um montante dedutível de 95,20 DEM com fundamento em que as prestações em causa tinham sido utilizadas para realizar uma cessão de um bem imóvel isento. O IVA devido foi então fixado em 6 045 DEM.

- 20 Em 14 de Agosto de 1992, B. Breitsohl apresentou uma reclamação deste aviso de liquidação. Por decisão de 11 de Janeiro de 1995, o Finanzamt considerou que B. Breitsohl não tinha adquirido a qualidade de empresário porque não tinha realizado operações com um carácter permanente e, portanto, não tinha o direito de efectuar a dedução. Em contrapartida, considerou que B. Breitsohl era devedora do imposto claramente mencionado na factura relativa à venda das construções a um terceiro, ou seja, uma soma de 6 140,35 DEM.

- 21 Em 13 de Fevereiro de 1995, B. Breitsohl interpôs recurso desta decisão para o Niedersächsisches Finanzgericht. Por sentença de 5 de Dezembro de 1996, este órgão jurisdicional deu provimento ao recurso no essencial. Remetendo para o acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, Colect., p. I-857), o Finanzgericht considerou que a actividade de empresário tinha sido iniciada a partir dos actos preparatórios efectuados por B. Breitsohl e que esta última tinha portanto o direito de deduzir os montantes do IVA correspondente às facturas da empresa de construção. Considerou além disso que B. Breitsohl tinha a possibilidade legal de renunciar à isenção da entrega do bem imóvel, limitando esta renúncia à parte das construções realizadas e, portanto, excluindo o terreno da mesma. Segundo o Finanzgericht, só devia ser recusada a dedução do imposto relativamente aos honorários de notário respeitantes à operação de venda do terreno.

- 22 Em 4 de Março de 1997, o Finanzamt Goslar interpôs recurso da sentença do Finanzgericht para o Bundesfinanzhof. No seu recurso, o Finanzamt alega essencialmente que o § 9, n.º 1, da UStG não permite limitar unicamente aos

edifícios a renúncia à isenção da entrega de um bem imóvel. A jurisprudência recente do Bundesfinanzhof, baseando-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça, admite que a renúncia à isenção prevista no § 9 da UStG seja limitada a determinadas partes construídas, na condição de a cessão dessas partes ser acompanhada da cessão das partes do terreno da sua implantação. A mesma interpretação resulta das disposições conjugadas do artigo 13.º, B, alínea g) e C, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, as quais mencionam as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, sem criar uma possibilidade de opção distinta no que se refere aos edifícios, por um lado, e ao terreno, por outro.

- 23 O Bundesfinanzhof questiona se os princípios extraídos do acórdão INZO, já referido, se aplicam unicamente nos casos em que a administração fiscal já reconheceu, num aviso de liquidação, a qualidade de sujeito passivo com base na intenção declarada do empresário de realizar operações tributáveis ou se a administração deve em todos os casos basear a tributação na intenção de realizar operações tributáveis, mesmo quando está provado, desde a primeira apreciação do processo fiscal, que a actividade económica prevista não é exercida.
- 24 O Bundesfinanzhof realça antes de mais que, se fosse necessário, em conformidade com o n.º 23 do acórdão INZO, já referido, exigir que a intenção declarada de iniciar operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos, quando já se provou, no momento da decisão sobre o direito à dedução, que as operações tributáveis previstas não são na realidade exercidas, a administração fiscal deveria tratar no plano fiscal meras intenções como empresas e, eventualmente, tomá-las em conta no processo de ajustamento previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva. O órgão jurisdicional de reenvio questiona igualmente se a cessão, em 1990, do terreno e das construções iniciadas pode ainda, enquanto entrega de um bem de investimento durante o período de ajustamento, conduzir a um ajustamento da dedução nas condições previstas no artigo 20.º, n.º 3, da Sexta Directiva.
- 25 O Bundesfinanzhof alega a seguir que, no direito alemão, a isenção ou, se for caso disso, a opção pela tributação devem incidir sobre os elementos essenciais do bem imóvel, ou seja, não apenas o terreno mas também os elementos incorporados

neste, nomeadamente as construções. Duvida que o direito comunitário permita, no caso de uma entrega de um terreno construído, a opção pela tributação apenas para as construções. Recorda a este propósito que, em conformidade com as disposições conjugadas do artigo 28.º, n.º 3, alínea c), e dos Anexos G, ponto 1, alínea b), e F, ponto 16, da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem, a título transitório, conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação da entrega de edifícios e de terrenos. Como o legislador alemão não excluiu da isenção a entrega de bens imóveis construídos, seria assim possível renunciar à isenção.

- 26 Segundo as disposições da Sexta Directiva e da jurisprudência do Tribunal de Justiça, os edifícios ou partes de edifícios e o terreno da sua implantação são, globalmente, objecto de uma entrega. Em conformidade com o acórdão de 4 de Outubro de 1995, Armbrrecht (C-291/92, Colect., p. I-2775, n.º 21), o regime da tributação de um imóvel construído apenas poderá ser diferente conforme este estiver ou não afecto à empresa, o que permite ao sujeito passivo optar por uma tributação no que se refere à parte do imóvel utilizada pela empresa e não exercer tal opção relativamente à parte reservada a um uso privado. A repartição entre estas duas partes deve ser feita com base nas proporções de utilização profissional e de utilização privada ao longo do ano de aquisição e não com base na repartição geográfica. Com efeito, a repartição com base numa divisão geográfica imutável do bem imóvel construído pode dar lugar a uma dupla tributação em caso de alteração da utilização do espaço.
- 27 O Bundesfinanzhof salienta finalmente que, no presente processo, poderá resultar uma sobretributação do tratamento global do terreno e dos edifícios construídos no mesmo, uma vez que o terreno não construído foi adquirido sob o regime de isenção e nele foram incorporadas prestações de construção oneradas por IVA. Com efeito, ou a cessão do terreno construído é isenta na sua totalidade e não pode existir direito a dedução, mesmo relativamente aos trabalhos de construção, uma vez que estes não foram realizados para as necessidades das operações tributadas, ou a cessão do terreno construído é objecto de uma renúncia à isenção na sua totalidade e B. Breitsohl beneficia da dedução no que se refere aos trabalhos de construção mas é devedora de IVA sobre a totalidade da cessão, uma vez que não pôde deduzir qualquer imposto quando da aquisição do terreno não construído.

28 Foi nestas condições que, tendo dúvidas sobre a interpretação que deve ser dada às disposições da Sexta Directiva aplicáveis ao litígio que lhe foi submetido, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

- «1) Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, Colect., p. I-857), mesmo as primeiras despesas de investimentos efectuadas para a formação de uma empresa podem ser consideradas actividades económicas nos termos do artigo 4.º da Directiva 77/388/CEE. A administração fiscal deve ter em conta a intenção declarada da empresa quanto a isto. A condição de sujeito passivo que lhe foi, conseqüentemente, reconhecida, não pode ser retirada, com efeito retroactivo, por terem ocorrido ou não determinados acontecimentos (princípio da segurança jurídica). Isto também se aplica à dedução do IVA suportado nos investimentos.

Em conformidade com estes princípios, deve conceder-se o direito à dedução do IVA suportado (artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE) nos denominados investimentos de arranque, devido à intenção de iniciar actividades económicas que darão lugar a operações sujeitas ao imposto mesmo quando a administração fiscal já saiba, no momento da primeira liquidação do IVA, que não se iniciou realmente a pretendida actividade económica que deveria originar operações sujeitas a imposto?

Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

- 2) Por ocasião da entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, pode limitar-se a opção pela tributação aos edifícios ou às partes dos edifícios?»

Quanto à primeira questão

- 29 Na sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se os artigos 4.º e 17.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o direito de deduzir o IVA pago sobre as operações efectuadas com vista à realização de um projecto de actividade económica subsiste mesmo quando a administração fiscal sabe, desde a primeira liquidação do imposto, que a actividade económica prevista, que devia dar lugar a operações tributáveis, não será exercida.
- 30 Os Governos alemão e helénico alegam que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica nos quais se funda o acórdão INZO, já referido, não se aplicam ao processo principal. Com efeito, neste e contrariamente ao processo que deu lugar ao referido acórdão, a administração fiscal ainda não tinha reconhecido a qualidade de sujeito passivo de B. Breitsohl quando esta última apresentou a sua declaração para feitos de IVA. B. Breitsohl não podia, portanto, invocar a protecção da confiança legítima e prevalecer-se da convicção que tinha de poder deduzir o IVA.
- 31 Estes governos acrescentam que o princípio da neutralidade do IVA não é violado no processo principal uma vez que B. Breitsohl não realizou actividades económicas tributáveis e que a sua qualidade de sujeito passivo não foi reconhecida.
- 32 O Governo alemão recorda que, em conformidade com os artigos 4.º, n.º 1, e 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, o sujeito passivo só tem direito à dedução do IVA se os bens e serviços sobre os quais este foi pago forem utilizados para realizar operações tributáveis. Assim, só pode ser tomada uma decisão definitiva quanto ao direito à dedução quando forem conhecidas as operações para as quais os referidos bens e serviços foram realmente utilizados. Os actos preparatórios apenas conferem a quem os pratica uma qualidade de empresário e um direito a dedução provisórios, subordinados à condição suspensiva da realização das

operações tributáveis. Se tais operações não se seguem aos actos preparatórios e deixam de poder ser previstas, a administração fiscal deve recusar desde logo tanto a qualidade de empresário como a dedução do IVA.

- 33 O Governo alemão sustenta que, se a mera intenção de um «empresário» de efectuar operações tributáveis lhe desse o direito a ser reconhecido como sujeito passivo e, em consequência, um direito à dedução, a administração fiscal deveria pronunciar-se com base numa declaração de intenção puramente subjectiva e não com fundamento em dados reais objectivamente controláveis. Tal situação constituiria uma incitação directa ao abuso.
- 34 A este propósito, importa recordar que quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa (acórdãos de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 17, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 47).
- 35 Importa realçar que é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é feita dos bens ou serviços, ou a que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes, os quais devem ser efectuados nas condições previstas no artigo 20.º desta directiva (acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 15).

- 36 Esta interpretação é confirmada pelo teor do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva, segundo o qual o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, desta directiva, é este o caso desde que a entrega de bens ou a prestação de serviços seja efectuada ao sujeito passivo que tem direito à dedução.
- 37 Além disso, qualquer outra interpretação do artigo 4.º da directiva seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA uma vez que 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.º, e faria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efectuadas antes da exploração efectiva de uma empresa e as efectuadas no decurso da referida exploração (acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 23; INZO, já referido, n.º 16, e Gabalfrisa e o., já referido, n.º 45).
- 38 O nascimento do direito à dedução do IVA pago sobre as primeiras despesas de investimento não está portanto de forma alguma dependente do reconhecimento formal da qualidade de sujeito passivo pela administração fiscal. Este reconhecimento tem apenas como efeito que tal qualidade, uma vez reconhecida, já não pode ser retirada com efeito retroactivo ao sujeito passivo, fora das situações fraudulentas ou abusivas, sem infringir os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica.
- 39 Quanto ao risco de abuso invocado pelo Governo alemão, importa recordar que o artigo 4.º da Sexta Directiva não se opõe a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as actividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos. Neste contexto, há que sublinhar 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 este último 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 (acórdãos, já referidos, Rompelman, n.º 24, INZO, n.ºs 23 e 24 e Gabalfrija e o., n.º 46).

- 40 Nestas condições, compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se, tendo em conta as circunstâncias do processo principal e, nomeadamente, o estado de avanço dos trabalhos de construção em meados de Maio de 1990, a declaração de intenção de iniciar actividades económicas dando lugar a operações tributáveis foi feita de boa fé e se é confirmada por elementos objectivos.
- 41 Na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais ajustamentos em conformidade com as condições previstas no artigo 20.º da Sexta Directiva, o princípio da neutralidade do IVA exige, tal como foi referido no n.º 36 do presente acórdão, que o direito a dedução, uma vez surgido, permaneça adquirido mesmo quando a administração fiscal sabe, desde a primeira liquidação do imposto, que a actividade económica prevista, que devia dar lugar a operações tributáveis, não será exercida.
- 42 Assim, deve responder-se à primeira questão que os artigos 4.º e 17.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o direito de deduzir o IVA pago sobre as operações efectuadas com vista à realização de um projecto de actividade económica subsiste mesmo quando a administração fiscal sabe, desde a primeira liquidação do imposto, que a actividade económica prevista, que devia dar lugar a operações tributáveis, não será exercida.

Quanto à segunda questão

- 43 Na segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido

de que a opção pela tributação exercida quando da entrega de edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua implantação deve incidir, de maneira indissociável, sobre os edifícios ou partes de edifícios e o terreno da sua implantação ou se a mesma pode ser limitada aos edifícios ou partes de edifícios.

- 44 O Governo alemão alega que a República Federal da Alemanha fez uso da faculdade que lhe confere o artigo 13.º, C, da Sexta Directiva concedendo aos seus contribuintes o direito de optar pela sujeição ao IVA em caso de entrega de edifícios e do terreno da sua implantação.
- 45 Este governo considera que, uma vez que o artigo 13.º, C, da Sexta Directiva permite expressamente aos Estados-Membros restringir o âmbito do direito de opção e fixar as regras e o seu exercício, a questão de saber se o sujeito passivo pode exercer o seu direito de opção unicamente em relação aos edifícios, com exclusão do terreno onde estão implantados, é uma questão da competência do direito nacional. A referida disposição não se opõe nem a uma regulamentação nacional que autorize o exercício do direito de opção unicamente para o edifício ou unicamente para o terreno nem a uma regulamentação nacional que imponha o exercício do direito de opção para a totalidade do terreno construído.
- 46 Verifica-se antes de mais que, no processo principal, tratando-se de uma entrega dum edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação efectuada «anteriormente à primeira ocupação», tal como previsto no artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, a isenção concedida pelo direito alemão não

pode basear-se no artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Directiva nem, portanto, o direito de optar pela tributação no artigo 13.º, C, desta directiva.

- 47 Como alegam o órgão jurisdicional de reenvio e a Comissão, a isenção e o direito de opção concedidos pelas disposições da UStG em causa no processo principal baseiam-se no artigo 28.º, n.º 3, alíneas b) e c), da Sexta Directiva, lido em conjugação com os seus anexos F, n.º 16, e G, n.º 1, alínea b), os quais autorizam os Estados-Membros, durante o período transitório que ainda não decorreu, a continuar a isentar a entrega de um edifício ou parte de um edifício e do terreno da sua implantação efectuada anteriormente à primeira ocupação, assim como a conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optar pela tributação de tal entrega.
- 48 Importa realçar a seguir que, sem prejuízo da faculdade que o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), primeiro período, da Sexta Directiva confere aos Estados-Membros de definir a expressão «terreno da sua implantação», o conceito de «entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação» não pode ser definido por referência ao direito nacional aplicável no processo principal, tendo em conta a finalidade da Sexta Directiva, que tem em vista determinar de maneira uniforme e segundo as regras comunitárias a matéria colectável do IVA. Tal conceito, que contribui para determinar as pessoas que podem ser consideradas pelos Estados-Membros sujeitos passivos nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, deve portanto ser interpretado de maneira uniforme em todos os Estados-Membros.
- 49 Neste contexto, importa realçar que o artigo 4.º, n.º 3, da Sexta Directiva distingue, por um lado, a entrega de terrenos para construção, descritos como «os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros» e, por outro, a entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua

implantação efectuada anteriormente à primeira ocupação, considerando-se edifício nos termos desta disposição qualquer construção incorporada no terreno.

- 50 Resulta desta distinção assim como do texto do artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, o qual prevê «a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação», que, para efeitos de IVA, os edifícios ou partes de edifícios e o terreno da sua implantação não podem ser dissociados.
- 51 Nestas condições, a isenção e o direito de opção previstos no artigo 28.º, n.º 3, alíneas b) e c), da Sexta Directiva, lido em conjugação com os seus anexos F, n.º 16 e G, n.º 1, alínea b), devem incidir, de maneira indissociável, sobre os edifícios ou partes de edifícios e sobre o terreno da sua implantação.
- 52 Desta forma, um sujeito passivo que entrega edifícios e o terreno da sua implantação tanto pode beneficiar da isenção de IVA relativamente aos edifícios e ao terreno considerados globalmente, como optar pela tributação da totalidade. Na primeira hipótese, a recorrida no processo principal deveria proceder ao ajustamento das suas deduções nos termos do artigo 20.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Na segunda hipótese, poderia deduzir o IVA referente aos trabalhos de construção para os quais alegou o seu direito à dedução, mas deveria, em contrapartida, sujeitar igualmente ao referido imposto a soma obtida pela venda do terreno.
- 53 É certo que a impossibilidade de dissociar os edifícios e o terreno da sua implantação no que se refere à isenção ou ao exercício do direito de opção pela tributação pode implicar um risco de sobretributação destes elementos, como alegou com razão o órgão jurisdicional de reenvio. Todavia, como realça o advogado-geral nos n.ºs 107 e 108 das suas conclusões, tal risco é inerente a um

sistema como o que foi instituído a título transitório pelo artigo 28.º, n.º 3, alíneas b) e c), da Sexta Directiva, no qual as isenções do IVA são autorizadas num estágio anterior ao do consumidor final, e está limitado ao período transitório, no termo do qual os Estados-Membros deverão deixar de isentar as entregas de edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua implantação.

- 54 Além disso, uma vez que, como resulta do despacho de reenvio e diferentemente da situação analisada no n.º 21 do acórdão Armbrrecht, já referido, as partes do edifício e o terreno da sua implantação em causa no processo principal eram destinadas a ser utilizadas para fins profissionais, não há que efectuar, no que se refere ao direito de opção, uma repartição entre a parte dos edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua implantação afecta ao exercício das actividades profissionais e a reservada ao uso privado do sujeito passivo.
- 55 Nestas condições, deve responder-se à segunda questão que o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a opção pela tributação exercida quando da entrega de edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua implantação devem incidir, de maneira indissociável, sobre os edifícios ou partes de edifícios e o terreno da sua implantação.

Quanto às despesas

- 56 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e helénico assim como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de um incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 27 de Agosto de 1998, declara:

- 1) Os artigos 4.º e 17.º 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, devem ser interpretados no sentido de que o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago sobre as operações efectuadas com vista à realização de um projecto de actividade económica subsiste mesmo quando a administração fiscal sabe, desde a primeira liquidação do imposto, que a actividade económica prevista, que devia dar lugar a operações tributáveis, não será exercida.
- 2) O artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que a opção pela tributação exercida quando da entrega de edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua implantação devem incidir, de maneira indissociável, sobre os edifícios ou partes de edifícios e o terreno da sua implantação.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Hirsch

Skouris

Macken

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 8 de Junho de 2000.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida