

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

6 de outubro de 2022 (*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (TVA) – Diretiva 2006/112/CE – Deduções do IVA pago a montante – Bens e serviços utilizados pelo sujeito passivo para a produção de bens de investimento – Artigos 184.º a 187.º – Regularização das deduções – Obrigação de regularizar as deduções do IVA em caso de colocação deste sujeito passivo em liquidação e de retirada deste último do registo dos sujeitos passivos do IVA»

No processo C-293/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia), por Decisão de 28 de abril de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de maio de 2021, no processo

UAB « Vittamed technologijos » em liquidação

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija,

sendo interveniente:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: I. Jarukaitis, presidente de secção, D. Gratsias e Z. Csehi (relator), juízes,

advogado-geral: T. Ąapeta,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo lituano, por K. Dieninis e V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e L. Lozano Palacios, 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 184.º a 187.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 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a UAB «Vittamed technologijos», em liquidação (a seguir «Vittamed»), à Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspeção Tributária do Estado sob a tutela do Ministério das Finanças da República da Lituânia), a respeito da obrigação de regularizar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a título de bens e serviços relativamente aos quais o direito a dedução tinha sido exercido e que tinham sido adquiridos para efeitos de criar bens de investimento que acabaram por não ser, e nunca serão, utilizados para a atividade económica tributada pretendida, devido à decisão de colocar em liquidação o sujeito passivo e da retirada do mesmo do registo dos sujeitos passivos do IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 167.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

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

4 O artigo 168.º, alínea a), desta diretiva prevê:

«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.»

5 O capítulo 5 do título X da referida diretiva, intitulado «Regularização das deduções», contém, nomeadamente, os artigos 184.º, 185.º e 187.º

6 O artigo 184.º da mesma diretiva prevê:

«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 IVA dispõe:

«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 O artigo 186.º desta diretiva enuncia:

«Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º»

9 O artigo 187.º da referida diretiva enuncia:

«1. No que diz respeito aos bens de investimento, a regularização deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos.

Todavia, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento da regularização, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo das regularizações pode ser prolongado até vinte anos.

2. Anualmente, a regularização é efetuada apenas sobre a quinta parte ou, caso o período de regularização tenha sido prolongado, sobre a fração correspondente do IVA que incidiu sobre os bens de investimento em questão.

A regularização referida no primeiro parágrafo é realizada 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, produzidos ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez.»

Direito lituano

10 O artigo 58.º, n.º 1, ponto 1, da Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Lei da República da Lituânia relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), de 5 de março de 2002 (Žin., 2002, n.º 35/1271), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«[U]m sujeito passivo de IVA tem o direito de deduzir o IVA pago a montante e/ou de importação sobre os bens e/ou serviços, se esses bens e/ou serviços se destinarem a ser utilizados nas seguintes atividades do sujeito passivo de IVA:

[...] entrega de bens e/ou prestação de serviços em relação aos quais o IVA é exigível [...]»

11 O artigo 66.º, n.º 2, da Lei do IVA prevê:

«[Q]uando os bens e/ou os serviços sobre os quais o IVA pago a montante e/ou devido à importação (e, se tais bens e/ou serviços tiverem sido produzidos pela própria pessoa, o IVA suportado e/ou devido à importação sobre os bens e/ou os serviços utilizados para a sua produção) tiver sido total ou parcialmente deduzido, forem utilizados para uma atividade diferente da referida no artigo 58.º, n.º 1, da presente lei ou forem perdidos, há que proceder à regularização das deduções do IVA na declaração de IVA que corresponde ao período de

tributação em que as circunstâncias supramencionadas se tornaram conhecidas, mediante o aumento do montante do IVA devido ao orçamento ou a redução do montante do IVA a receber do orçamento [...]»

12 O artigo 69.º, n.º 1 da Lei do IVA dispõe:

«[Q]uando uma pessoa é retirada do registo dos sujeitos passivos do IVA ou quando um sujeito passivo do IVA entra em liquidação, as deduções do IVA são regularizadas, em conformidade com o procedimento estabelecido nos artigos 66.º e 67.º da presente lei, na declaração de IVA da pessoa que é retirada desse registo ou que está em liquidação, e o IVA deduzido a montante e/ou devido à importação sobre os bens e/ou os serviços, incluindo bens de investimento, que deixarão de ser utilizados para as atividades especificadas no artigo 58.º, n.º 1, da presente lei, é devolvido ao orçamento».

Litígio no processo principal e a questão prejudicial

13 A Vittamed é uma sociedade com sede na Lituânia que tem por atividade a realização de investigação técnico-científica e as suas aplicações práticas.

14 Desde 1 de março de 2012, esta sociedade não efetuou nenhuma entrega de bens e/ou prestação de serviços sujeitas a IVA.

15 A Vittamed adquiriu, em 2012 e em 2013, designadamente, bens e serviços no âmbito da realização de um projeto internacional financiado pela União Europeia, cujo objetivo era a criação de um protótipo de um dispositivo médico de diagnóstico e monitorização, bem como a posterior comercialização deste no mercado. Foram-lhe assim emitidas oito faturas. Deduziu 87 987 euros de IVA pago a montante relativo à entrega desses bens e a essas prestações de serviços. O projeto em causa foi concluído em 31 de dezembro de 2013.

16 A Vittamed utilizou os referidos bens e serviços produzindo bens de investimento incorpóreos (licenças) e corpóreos (protótipos de dispositivos). Pretendia utilizar esses bens de investimento no âmbito da sua atividade futura tributada.

17 Uma vez terminado este projeto, a Vittamed teve exercícios deficitários, em 2014 e em 2015, e os prejuízos anteriores registados por esta sociedade aumentaram continuamente. Tendo em conta os exercícios deficitários e a falta de encomendas e de potenciais receitas, foi decidido cessar as atividades da referida sociedade. Por este motivo, o único acionista da Vittamed tomou a decisão, em agosto de 2015, de colocar a referida sociedade em liquidação, após ter constatado que as atividades científicas inovadoras desta última não seriam rentáveis.

18 Em 10 de setembro de 2015, a Vittamed adquiriu o estatuto legal de «entidade jurídica em liquidação».

19 Em 23 de setembro seguinte, a Vittamed apresentou um pedido de retirada do registo dos sujeitos passivos do IVA e apresentou uma declaração de IVA a ser apresentada por uma pessoa retirada do registo dos sujeitos passivos do IVA, no que respeita ao último período de tributação, compreendido entre 1 e 23 de setembro de 2015. Nessa declaração de IVA, a Vittamed não regularizou a dedução do IVA relativamente ao saldo de todos os bens ou serviços que ficaram por vender.

20 No mesmo dia, a Vittamed foi retirada do registo dos sujeitos passivos de IVA.

21 Por força de um mandado de inspeção de 28 de dezembro de 2017, a Vittamed foi objeto de uma inspeção tributária pela Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspeção

Tributária Nacional do Distrito de Kaunas, Lituânia).

22 Por Decisão de 24 de janeiro de 2019, a Inspeção Tributária Nacional do Distrito de Kaunas constatou, em substância, que, quando foi tomada a decisão de colocar em liquidação a Vittamed, incumbia a esta última regularizar as deduções do IVA pago a montante e reintegrar no orçamento o IVA relativo aos bens ou aos serviços adquiridos que não fossem utilizados para atividades sujeitas a IVA. Consequentemente, impôs à Vittamed o pagamento de um suplemento de 87 987 euros de IVA, acrescido de um montante de 30 427 euros a título de juros de mora, e de uma coima no montante de 8 798 euros, que corresponde a 10 % do IVA devido.

23 A Vittamed impugnou esta decisão para a Inspeção Tributária do Estado sob a tutela do Ministério das Finanças da República da Lituânia, com o fundamento de que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando as despesas são efetuadas no âmbito da preparação de uma atividade económica, a dedução do IVA pago a montante pode ser exigida mesmo quando essa atividade económica não seja prosseguida e as operações tributáveis previstas acabem por não se realizar.

24 Por Decisão de 19 de abril de 2019, a Inspeção Tributária do Estado sob a tutela do Ministério das Finanças da República da Lituânia manteve a decisão da Inspeção Tributária Nacional do Distrito de Kaunas.

25 A Vittamed apresentou uma reclamação à Mokestinis gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão de Litígios Fiscais sob a tutela do Governo da República da Lituânia). Por Decisão de 20 de junho de 2019, esta última considerou a reclamação improcedente.

26 A Vittamed interpôs recurso dessa decisão para o Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, Lituânia), ao qual foi negado provimento por Acórdão de 10 de outubro de 2019.

27 A Vittamed interpôs recurso desse acórdão para o Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

28 O órgão jurisdicional de reenvio expõe as suas dúvidas quanto à existência de uma obrigação de regularizar as deduções do IVA no litígio no processo principal, não obstante o facto de o acionista único do sujeito passivo ter decidido colocar em liquidação este último e de esse sujeito passivo ter, em consequência dessa decisão, apresentado um pedido de retirada do registo dos sujeitos passivos de IVA, o qual foi satisfeito. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha uma aparente contradição na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

29 Por um lado, fazendo referência, em primeiro lugar, ao n.º 20 do Acórdão de 9 de julho de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), o órgão jurisdicional de reenvio recorda que o mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA tem por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou dos serviços em causa para operações tributadas a jusante. Baseando-se, em seguida, no n.º 38 do Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), este órgão jurisdicional salienta que, no âmbito do sistema comum do IVA, apenas podem ser deduzidos os impostos que incidam a montante sobre os bens ou os serviços utilizados pelos sujeitos passivos para as suas operações tributadas. A este respeito, o referido órgão jurisdicional precisa que, segundo o n.º 56 do Acórdão de 31 de maio de 2018, Kollroß e Wirtl (C-660/16 e C-661/16, EU:C:2018:372), o artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece o princípio de que essa 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 referida dedução. Por último, o mesmo órgão jurisdicional cita os n.os 44 a 46 do Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), para observar que esta relação estreita e direta que deve existir entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a realização de operações tributadas previstas é quebrada se o sujeito passivo já não tencionar utilizar os bens e serviços em questão para operações tributadas a jusante ou os utilizar para realizar operações isentas.

30 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio observa que a adoção da decisão do acionista único do sujeito passivo em causa de colocar este último em liquidação e o pedido de retirada do registo dos sujeitos passivos do IVA apresentado por esse sujeito passivo confirmam de modo objetivo que o referido sujeito passivo já não deseja utilizar os bens ou serviços relativamente aos quais o IVA pago foi deduzido no âmbito de atividades económicas tributadas, o que constitui uma alteração, após a declaração de IVA, dos elementos tomados em consideração para determinar o montante das deduções na aceção do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Esse órgão jurisdicional salienta que tal apreciação é compatível com o artigo 69.º, n.º 1, da Lei do IVA.

31 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio faz referência à jurisprudência resultante dos Acórdãos de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, n.os 19 e 20), de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, n.os 40 e 42), e de 17 de outubro de 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 25), de acordo com a qual o direito a essa dedução subsiste, em princípio, mesmo que, posteriormente, em razão de circunstâncias alheias à sua vontade, o sujeito passivo não faça uso dos bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributadas, sublinhando que um sujeito passivo mantém o direito a dedução, uma vez que esse direito nasceu, ainda que esse sujeito passivo não possa, por razões independentes da sua vontade, utilizar os bens ou os serviços que estão na origem da dedução no âmbito de operações tributadas. O órgão jurisdicional de reenvio entende que se pode considerar que, ao abrigo desta jurisprudência, com exceção do caso referido no artigo 185.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, o direito à dedução do IVA inicialmente efetuada subsiste e que não existe a obrigação de proceder a uma regularização do IVA se os bens ou serviços não tiverem sido utilizados no âmbito da atividade económica em causa devido a circunstâncias independentes da vontade do sujeito passivo.

32 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a decisão de colocar em liquidação o sujeito passivo e o pedido de retirada do registo dos sujeitos passivos do IVA, que são apresentados, em princípio, por esse sujeito passivo, por sua própria iniciativa, permitem caracterizar a existência de «circunstâncias independentes da vontade» do sujeito passivo na aceção da jurisprudência referida no n.º 31 do presente acórdão. O órgão jurisdicional de reenvio observa que, no caso em apreço, a Vittamed indicou que a decisão de a colocar em liquidação tinha sido tomada devido ao constante aumento das perdas, à falta de encomendas e de receitas potenciais, bem como às dúvidas do acionista único quanto à rentabilidade da atividade económica prevista. A Administração Fiscal e as outras instituições a quem foi submetido o litígio no processo principal consideraram que a decisão do acionista único da Vittamed de a colocar em liquidação tinha sido adotada sem apresentar nenhuma prova de que as atividades da Vittamed não seriam rentáveis e que essa decisão e o pedido de retirada do registo dos sujeitos passivos do IVA não constituíam «circunstâncias independentes da vontade» da Vittamed na aceção da jurisprudência referida no n.º 31 do presente acórdão.

33 Todavia, fazendo referência ao n.º 35 do Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), o órgão jurisdicional de reenvio recorda que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que não cabe à Administração Fiscal apreciar a

justificação dos motivos que levaram um sujeito passivo a renunciar à atividade económica inicialmente prevista, uma vez que o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados destas, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA.

34 Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre como determinar a existência de «circunstâncias independentes da vontade de um sujeito passivo» na aceção da jurisprudência referida no n.º 31 do presente acórdão, nas circunstâncias do litígio no processo principal. Em especial, pretende saber se uma simples declaração do sujeito passivo é suficiente para efeitos dessa qualificação ou se é geralmente necessário apreciar essas circunstâncias quando os bens ou os serviços não foram utilizados e nunca serão utilizados devido à colocação em liquidação desse sujeito passivo.

35 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio observa que o Tribunal de Justiça indicou, no n.º 25 do Acórdão de 17 de outubro de 2018, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834), que o direito a dedução, uma vez nascido, permanece adquirido mesmo que, posteriormente, a atividade económica projetada não tenha sido realizada e, portanto, não tenha dado lugar a operações tributadas «ou» que o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou os serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis, por circunstâncias estranhas à sua vontade. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a utilização da conjunção coordenativa «ou» neste n.º 25 visa diferenciar entre duas situações distintas: por um lado, aquela em que as atividades económicas não foram realizadas após o surgimento do direito e, por outro, aquela em que os bens ou os serviços em relação aos quais o direito a dedução foi exercido não tenham sido utilizados no âmbito das atividades económicas. Ora, o facto de os bens ou serviços não terem sido utilizados «por circunstâncias independentes da vontade de um sujeito passivo» só é mencionado na segunda hipótese, que não abrange a liquidação de um sujeito passivo, segundo o órgão jurisdicional de reenvio. Este último refere-se, a este respeito, ao Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67).

36 Nestas condições, o Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem os artigos 184.º a 187.º da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo é (ou não) obrigado a regularizar as deduções do [IVA] cobrado sobre a aquisição de bens e serviços para efeitos da produção de bens de investimento no caso de esses bens deixarem de se destinar a ser utilizados no âmbito de atividades económicas tributadas porque o proprietário (sócio) do sujeito passivo decide colocá-lo em liquidação e esse sujeito passivo apresenta um pedido para ser retirado do registo dos sujeitos passivos do IVA?

São relevantes para a resposta a esta questão as razões subjacentes à decisão de colocar o sujeito passivo em liquidação, nomeadamente o facto de a decisão de o colocar em liquidação ter sido tomada devido a perdas crescentes, à falta de encomendas e às dúvidas do sócio [do mesmo] quanto à rentabilidade da atividade económica prevista (pretendida)?»

Quanto à questão prejudicial

37 Através da sua questão, por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo tem a obrigação de regularizar as deduções do IVA pago a montante e relativo à aquisição de bens ou de serviços destinados a produzir bens de investimento, no caso de, devido à decisão do proprietário ou do acionista único desse sujeito passivo de colocar este último em liquidação, e do pedido e da obtenção da retirada do referido sujeito passivo do registo

dos sujeitos passivos do IVA, os bens de investimento produzidos não terem sido utilizados no âmbito de atividades económicas tributadas e nunca virem a sê-lo. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os motivos que permitem justificar a decisão de colocar em liquidação o mesmo sujeito passivo e, portanto, o abandono da atividade económica tributada prevista, como o constante aumento das perdas, a falta de encomendas e as dúvidas do acionista do sujeito passivo quanto à rentabilidade da atividade económica prevista, têm incidência sobre a obrigação deste último de regularizar as deduções do IVA em causa. Por último, pergunta se a simples declaração pelo referido sujeito passivo da existência desses motivos é suficiente ou se, pelo contrário, a existência desses motivos deve ser demonstrada através de elementos de prova.

38 Em primeiro lugar, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito de os sujeitos passivos deduzirem 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 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, n.º 27 e jurisprudência referida).

39 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados destas, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (Acórdão de 9 de julho de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, n.º 18).

40 Como o Tribunal de Justiça já sublinhou reiteradamente, o direito a dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em particular, esse direito é exercido imediatamente para a totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, C 2018/249, n.º 29 e jurisprudência referida).

41 No sistema comum do IVA, apenas podem ser deduzidos os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados pelos sujeitos passivos para as suas operações tributadas. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante (Acórdão de 9 de julho de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, n.º 21 e jurisprudência referida).

42 Importa recordar 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 dada aos bens ou serviços, ou que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que este sujeito passivo tem direito, ao abrigo do artigo 168.º da Diretiva IVA, e o âmbito das eventuais regularizações nos períodos seguintes, mas não afeta o nascimento do direito a dedução (Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 33 e jurisprudência referida).

43 O Tribunal de Justiça também declarou reiteradamente que o direito a dedução, uma vez nascido, permanece adquirido mesmo que, posteriormente, a atividade económica projetada não tenha sido realizada e, portanto, não tenha dado lugar a operações tributadas (Acórdãos de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, n.º 20, e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 25), ou se, em razão de circunstâncias alheias à sua vontade, o sujeito passivo não tiver podido utilizar os bens ou os serviços que deram lugar a dedução no âmbito de operações tributadas (Acórdãos de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, C 37/95, EU:C:1998:1, n.º 20, de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 25, e de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara, C 734/19,

EU:C:2020:919, n.º 34 e jurisprudência referida).

44 Uma interpretação diferente seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal da empresa. Seria suscetível de criar, quanto ao tratamento fiscal de atividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através de investimentos, iniciar atividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependeria da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributadas (Acórdãos de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:17, n.º 22, e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 25).

45 Todavia, no que respeita à questão de saber como é que o princípio sublinhado no Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), segundo o qual o direito a dedução é adquirido mesmo que seja posto termo a uma atividade antes de dar lugar a operações sujeitas a imposto, deve ser conjugado com as regras da Diretiva IVA relativas à regularização das deduções, há que recordar que o Tribunal de Justiça declarou, por um lado, que o mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA faz parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido por essa diretiva e tem por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações sujeitas a tributação a jusante. Por outro lado, o Tribunal de Justiça recordou que, quando bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (Despacho de 18 de maio de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2020:546, n.º 42 e jurisprudência referida).

46 Além disso, o Tribunal recordou que o artigo 184.º da Diretiva IVA define a origem da obrigação de regularização do IVA da maneira mais ampla possível, e que a sua formulação não exclui *a priori* nenhuma situação hipotética de dedução indevida, sendo o alcance geral da obrigação de regularização corroborado pela enumeração expressa das exceções previstas no artigo 185.º, n.º 2, desta diretiva (v., neste sentido, Despacho de 18 de maio de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, n.º 43 e jurisprudência referida).

47 Por outro lado, o Tribunal indicou que, quando, por circunstâncias alheias à sua vontade, o sujeito passivo não usa um serviço ou um bem, como um imóvel, que deu origem a dedução no âmbito de operações tributadas, não basta, para demonstrar a existência de «alterações» na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, que esse imóvel tenha permanecido vazio, após a cessação de um contrato de arrendamento de que era objeto, mesmo que esteja provado que este sujeito passivo teve sempre a intenção de o explorar para os fins de uma atividade tributada e empreendeu as diligências necessárias para esse efeito, porque tal equivaleria a restringir o direito a dedução através das disposições aplicáveis em matéria de regularizações (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 47; Despacho de 18 de maio de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, n.º 44).

48 Assim, se o sujeito passivo já não tencionar utilizar os bens ou os serviços em causa para realizar operações tributadas a jusante ou os utilizar para efetuar operações isentas, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a relação estreita e direta que deve existir entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a realização de operações tributadas previstas é quebrada, e deve dar lugar à aplicação do mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Despacho de 18 de maio de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2020:546, n.os 45 e 46 e jurisprudência referida).

49 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que, devido à sua colocação em liquidação, por um lado, e à sua retirada do registo dos sujeitos passivos do IVA, por outro, o sujeito passivo em causa já não tem qualquer intenção de utilizar os bens de investimento produzidos para efeitos de operações tributadas, de forma definitiva. Uma vez que esta situação esteja confirmada, o que caberá, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, há que concluir que a «relação estreita e direta» na aceção da jurisprudência recordada no n.º 45 do presente acórdão, que deve existir entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a realização de operações tributadas a jusante, é quebrada, e que o mecanismo de regularização previsto nos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA se deve aplicar.

50 Todavia, importa sublinhar que poderia não ser assim no caso de a colocação em liquidação do sujeito passivo em causa ter, contudo, implicado a realização de operações tributadas, por exemplo, a venda de ativos para efeitos do apuramento das dívidas deste, mesmo que isso não se enquadre na atividade económica inicialmente prevista por esse sujeito passivo.

51 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que uma vez que a atividade deve ser considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados, o simples facto de a abertura de um processo de insolvência contra um sujeito passivo alterar, por força das modalidades previstas a este respeito no direito interno, as finalidades das operações desse sujeito passivo, no sentido de que já não incluem a exploração duradoura da sua empresa mas incidem unicamente sobre a sua liquidação para o apuramento das dívidas seguida da sua dissolução, não pode, por si só, afetar o carácter económico das operações efetuadas no âmbito dessa empresa (Acórdão de 3 de junho de 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava e o., C-182/20, EU:C:2021:442, n.º 38).

52 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça, declarou que os artigos 184.º a 186.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação ou a uma prática nacional segundo a qual a abertura de um processo de insolvência contra um operador económico, que implica a liquidação dos seus ativos em benefício dos seus credores, gera automaticamente a obrigação de esse operador regularizar as deduções do IVA que efetuou relativamente a bens ou serviços adquiridos anteriormente à declaração da sua insolvência, quando a abertura desse processo não impeça o prosseguimento da atividade económica do referido operador na aceção do artigo 9.º dessa diretiva, nomeadamente para efeitos da liquidação da empresa em causa (Acórdão de 3 de junho de 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava e o., C 182/20, EU:C:2021:442, n.º 45).

53 No caso em apreço, resulta do pedido de decisão prejudicial que os bens ou serviços do sujeito passivo ficaram «por vender», o que, todavia, caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

54 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira parte da questão submetida que os artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo tem a obrigação de regularizar as deduções do IVA pago a montante e relativo à aquisição de bens ou de serviços destinados a produzir bens de

investimento, no caso de, devido à decisão do proprietário ou do acionista único desse sujeito passivo de colocar este último em liquidação, e do pedido e da obtenção da retirada do referido sujeito passivo do registo dos sujeitos passivos do IVA, os bens de investimento produzidos não terem sido utilizados no âmbito de atividades económicas tributadas e nunca virem a sê-lo, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

55 Em segundo lugar, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os artigos 167.º, 168.º, 184.º e 185.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o direito à dedução do IVA pago a montante sobre bens ou serviços adquiridos com vista a efetuar operações tributadas se mantém quando os projetos de investimento inicialmente previstos são abandonados por circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo e que não há que proceder à regularização desse IVA se o sujeito passivo mantiver a intenção de explorar esses bens para os fins de uma atividade tributada (Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 46).

56 A aplicação desta jurisprudência pressupõe que o sujeito passivo mantenha a intenção de utilizar os referidos bens ou serviços para efeitos de operações tributadas, requisito que não se afigura estar preenchido num caso como o do litígio no processo principal, em que, como resulta do pedido de decisão prejudicial, o sujeito passivo foi colocado em liquidação e foi retirado do registo dos sujeitos passivos do IVA.

57 Por conseguinte, o facto de a colocação em liquidação do sujeito passivo e, portanto, o abandono da atividade económica tributada prevista poderem eventualmente ser justificados por motivos suscetíveis de ser qualificados de circunstâncias alheias à sua vontade não têm incidência sobre a obrigação deste último de regularizar as deduções de IVA.

58 Além disso, não cabe à Administração Fiscal apreciar a justificação dos motivos que levaram um sujeito passivo a renunciar à atividade económica inicialmente prevista, uma vez que o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais foram os fins ou os resultados destas, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (Acórdão de 12 de novembro de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, n.º 35 e jurisprudência referida).

59 À luz desta jurisprudência, não é necessário examinar a segunda parte da questão quanto ao restante, ou seja, a questão de saber se a simples declaração dos motivos que justificaram a decisão de colocar o sujeito passivo em liquidação é suficiente.

60 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda parte da questão submetida que os motivos que permitem justificar a decisão de colocação em liquidação do mesmo sujeito passivo, e, portanto, o abandono da atividade económica tributada prevista, como o constante aumento das perdas, a falta de encomendas e as dúvidas do acionista do sujeito passivo quanto à rentabilidade da atividade económica prevista, não têm incidência sobre a obrigação deste último de regularizar as deduções do IVA em causa, quando esse sujeito passivo já não tenha definitivamente a intenção de utilizar os referidos bens de investimento produzidos para efeitos de operações tributadas.

61 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que os artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo tem a obrigação de regularizar as deduções do IVA pago a montante e relativo à aquisição de bens ou de serviços destinados a produzir bens de investimento, no caso de, devido à decisão do proprietário ou do acionista único desse sujeito passivo de colocar este último em liquidação, e do pedido e da obtenção da retirada do referido sujeito passivo do registo dos sujeitos passivos do IVA, os bens de investimento produzidos não terem sido utilizados no

âmbito de atividades económicas tributadas e nunca virem a sê-lo. Os motivos que permitem justificar a decisão de colocação em liquidação do mesmo sujeito passivo, e, portanto, o abandono da atividade económica tributada prevista, como o constante aumento das perdas, a falta de encomendas e as dúvidas do acionista do sujeito passivo quanto à rentabilidade da atividade económica prevista, não têm incidência sobre a obrigação deste último de regularizar as deduções do IVA em causa, quando esse sujeito passivo já não tenha definitivamente a intenção de utilizar os referidos bens de investimento produzidos para efeitos de operações tributadas.

Quanto às despesas

62 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 (Décima Secção) declara:

Os artigos 184.º a 187.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:

um sujeito passivo tem a obrigação de regularizar as deduções do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante e relativo à aquisição de bens ou de serviços destinados a produzir bens de investimento, no caso de, devido à decisão do proprietário ou do acionista único desse sujeito passivo de colocar este último em liquidação, e do pedido e da obtenção da retirada do referido sujeito passivo do registo dos sujeitos passivos do IVA, os bens de investimento produzidos não terem sido utilizados no âmbito de atividades económicas tributadas e nunca virem a sê-lo. Os motivos que permitem justificar a decisão de colocação em liquidação do mesmo sujeito passivo, e, portanto, o abandono da atividade económica tributada prevista, como o constante aumento das perdas, a falta de encomendas e as dúvidas do acionista do sujeito passivo quanto à rentabilidade da atividade económica prevista, não têm incidência sobre a obrigação deste último de regularizar as deduções de IVA em causa, quando esse sujeito passivo já não tenha definitivamente a intenção de utilizar os referidos bens de investimento produzidos para efeitos de operações tributadas.

Assinaturas

* Língua do processo: lituano.