

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

16 de fevereiro de 2023 (*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Construção de um complexo imobiliário por uma associação sem personalidade jurídica – Contrato de associação – Venda dos apartamentos desse complexo imobiliário por alguns dos associados – Determinação do sujeito passivo devedor do imposto – Princípio da neutralidade fiscal – Direito à dedução do IVA»

No processo C-519/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Curtea de Apel Cluj (tribunal de recurso de Cluj, Roménia), por Decisão de 28 de junho de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de agosto de 2021, no processo

ASA

contra

DGRFP Cluj,

sendo intervenientes:

BP,

MB,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: M. L. Arastey Sahún (relatora), presidente de secção, F. Biltgen e J. Passer, juízes,

advogado-geral: N. Emiliou,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de ASA, por S. I. Puș, avocat,
- em representação do Governo romeno, por E. Gane, A. Rotăreanu e A. Wellman, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e J. Jokubauskaitė, 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 do artigo 41.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»), e dos princípios da proporcionalidade, da neutralidade fiscal e da segurança jurídica.

2 O pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe ASA, uma pessoa singular, à Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj?Napoca (Direção?Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj?Napoca, Roménia) (a seguir «Autoridade Tributária») a respeito da sujeição de operações de venda de apartamentos a imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA:

«Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

4 O artigo 9.º, n.º 1, dessa diretiva dispõe:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

5 O artigo 11.º da referida diretiva enuncia:

«Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado [...], cada Estado?Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado?Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

Um Estado?Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de evasão ou elisão fiscais em razão da aplicação dessa disposição.»

6 O artigo 12.º da mesma diretiva prevê:

«1. 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;
- b) Entrega de um terreno para construção.

2. Para efeitos da alínea a) do n.º 1, entende-se por “edifício” qualquer construção incorporada no solo.

Os Estados-Membros podem estabelecer as regras de aplicação do critério referido na alínea a) do n.º 1 às transformações de imóveis e, bem assim, à noção de terreno da sua implantação.

Os Estados-Membros podem aplicar outros critérios para além do critério 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, respetivamente, cinco e dois anos.

3. Para efeitos da alínea b) do n.º 1, entende-se por “terrenos para construção” os terrenos, urbanizados ou não, definidos como tal pelos Estados-Membros.»

7 O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

8 O artigo 62.º dessa diretiva dispõe:

«Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

1) “Facto gerador do imposto”, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

2) “Exigibilidade do imposto”, o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.»

9 Nos termos do artigo 63.º da referida diretiva:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

10 O artigo 65.º da mesma diretiva prevê:

«Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.»

11 O artigo 73.º da Diretiva IVA dispõe:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

12 O artigo 78.º dessa diretiva tem a seguinte redação:

«O valor tributável inclui os seguintes elementos:

- a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA;
- b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário.

Para efeitos da alínea b) do primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem considerar despesas acessórias as que sejam objeto de convenção separada.»

13 Nos termos do artigo 167.º da referida diretiva:

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

14 O artigo 168.º da mesma diretiva enuncia:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

- a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

15 O artigo 178.º da Diretiva IVA dispõe:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

- a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º;

[...]»

16 O artigo 179.º dessa Diretiva 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

Todavia, os Estados-Membros podem obrigar os sujeitos passivos que efetuem operações ocasionais referidas no artigo 12.º a exercerem o direito à dedução apenas no momento da entrega.»

17 Nos termos do artigo 226.º da referida diretiva:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

- 1) A data de emissão da fatura;
- 2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca;
- 3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;
- 4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º;
- 5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;
- 6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a amplitude dos serviços prestados;
- 7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;
- 8) O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;
- 9) A taxa do IVA aplicável;
- 10) O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;

[...]»

Direito romeno

18 O artigo 86.º, n.º 5, da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003, que aprova o Código Tributário), de 22 de dezembro de 2003 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 927 de 23 de dezembro de 2003) na sua redação aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Código Tributário»), dispunha:

«2) No âmbito de cada associação sem personalidade jurídica criada nos termos da lei, os associados devem celebrar, no início da atividade, contratos de associação sob forma escrita, que contenham, nomeadamente, os seguintes dados:

- a) as partes contratantes,
- b) o objeto social e a sede da associação;
- c) as entradas dos associados em bens e direitos;
- d) a percentagem de participação de cada associado nos lucros ou perdas no quadro da associação, correspondente à entrada de cada um;
- e) a designação do associado responsável pela execução das obrigações da associação para com as autoridades públicas;
- f) as condições em que a associação termina. As entradas de capital dos associados nos

termos do contrato de associação não são consideradas rendimentos para a associação. O contrato de associação será registado junto da autoridade tributária competente, no prazo de quinze dias contados da data da sua celebração. A autoridade tributária pode recusar o registo dos contratos no caso de estes não conterem os dados exigidos por força do presente número.

3) Quando existam entre os membros associados relações de parentesco até ao quarto grau inclusive, as partes devem provar que participam na realização dos lucros com bens ou direitos que lhes pertencem. Podem também ser membros associados as pessoas singulares dotadas de capacidade restrita.

4) As associações devem apresentar à autoridade tributária competente, até 15 de março do ano seguinte, declarações anuais de rendimento, de acordo com o modelo estabelecido pelo Ministério das Finanças Públicas, que incluirão igualmente a distribuição do lucro líquido/prejuízo entre os associados.

5) O lucro/prejuízo anual, realizado no âmbito da associação, é distribuído aos associados proporcionalmente à percentagem de participação correspondente à entrada de capital, nos termos do contrato de associação.»

19 Nos termos do artigo 125.º A, n.º 1, do Código Tributário:

«Para efeitos do presente título, os termos e expressões a seguir referidos têm o seguinte significado:

[...]

18. “Sujeito passivo” tem o mesmo sentido definido no artigo 127.º, n.º 1, e representa a pessoa singular, o grupo de pessoas, a instituição pública, a pessoa coletiva, bem como qualquer entidade capaz de exercer uma atividade económica;

[...]»

20 O artigo 127.º, n.os 8 e 9, desse código enuncia:

«8) Nas condições e nos limites previstos nas regras de execução, é considerado sujeito passivo único um grupo de sujeitos passivos estabelecidos na Roménia que, juridicamente independentes, mantenham relações estreitas entre si do ponto de vista organizacional, financeiro e económico.

9) Qualquer associado ou membro de um agrupamento ou organização sem personalidade jurídica é considerado um sujeito passivo distinto para as atividades económicas que não sejam exercidas em nome do agrupamento ou da organização em questão.»

21 Nos termos do artigo 152.º, n.º 1, do referido código:

«Um sujeito passivo estabelecido na Roménia cujo volume de negócios anual, declarado ou realizado, seja inferior ao limite de 35 000 euros, cujo equivalente em [lei romenos (RON)] é fixado de acordo com a taxa de câmbio comunicada pela Banca Națională a României [(Banco da Roménia)] à data da adesão e arredondado à milésima seguinte, pode aplicar a isenção do imposto, a seguir designada “regime especial de isenção”, às operações referidas no artigo 126.º, n.º 1, com exceção das entregas intracomunitárias de meios de transporte novos, isentas em conformidade com o artigo 143.º, n.º 2, alínea b).»

22 A Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a

Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decisão do Governo n.º 44/2004 que aprova as regras de execução da Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112 de 6 de fevereiro de 2004), na versão aplicável aos factos do processo principal (a seguir «Decisão do Governo n.º 44/2004»), dispunha, no seu ponto 4, em aplicação das disposições do artigo 127.º do Código Tributário:

- «1) Para efeitos do artigo 127.º, n.º 8, do Código Tributário, um grupo de sujeitos passivos estabelecidos na Roménia, independentes do ponto de vista jurídico e estreitamente ligados nos planos financeiro, económico e de organização, pode optar por ser tratado como um sujeito passivo único, nomeado grupo fiscal, nas seguintes condições:
- a) um sujeito passivo só pode fazer parte de um grupo fiscal; e
 - b) a opção deve incidir sobre um período mínimo de dois anos; e
 - c) todos os sujeitos passivos do grupo devem aplicar o mesmo período de tributação;
- 2) O grupo fiscal pode ser constituído por dois a cinco sujeitos passivos.
- 3) Até 1 de janeiro de 2009, um grupo fiscal só pode ser constituído por sujeitos passivos que sejam considerados grandes contribuintes.
- 4) São considerados estreitamente ligados nos planos financeiro, económico e de organização, na aceção do n.º 1, os sujeitos passivos cujo capital seja detido, direta ou indiretamente, em mais de 50 % pelos mesmos acionistas.
- 5) Para efeitos de criação do grupo fiscal, deve ser apresentado à autoridade tributária competente um pedido assinado por todos os membros do grupo, com as seguintes informações:
- a) o nome, o endereço, o objeto social e o número de IVA de cada membro;
 - b) os elementos que demonstrem que os membros estão estreitamente ligados na aceção do n.º 2;
 - c) o nome do membro designado representante.
- 6) A autoridade tributária competente toma uma decisão oficial que aprova ou recusa a criação do grupo fiscal e comunica essa decisão ao representante do grupo, bem como a cada autoridade tributária em cuja jurisdição se encontrem os membros do grupo, no prazo de 60 dias a contar da data de receção do pedido referido no n.º 5.
- 7) A criação do grupo fiscal entra em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte à data da decisão referida no n.º 6.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

23 As irmãs ASA e PP eram proprietárias de um terreno na Roménia.

24 No final de 2006, celebraram um contrato de associação sem personalidade jurídica com BP e MB, duas outras pessoas singulares, com vista à construção de um complexo imobiliário composto por oito imóveis residenciais com 56 apartamentos, destinados à venda a terceiros.

25 O contrato de associação estipulava, em especial, que BP e MB assumiriam conjuntamente

as despesas de construção do complexo imobiliário e que, quanto aos lucros, ASA e PP beneficiariam cada uma de uma percentagem de 16,67 % e BP e MB de 33 % cada um.

26 Ainda nos termos do referido contrato de associação, a conceção, a obtenção das licenças de construção e de todos os documentos administrativos necessários, o cumprimento de todas as formalidades e diligências necessárias para a inscrição no registo predial dos imóveis e dos apartamentos, bem como a venda dos apartamentos para construção, eram objeto de obrigações comuns.

27 Por último, tanto MB como BP receberam o mandato de transmitir, em nome e por conta de ASA e de PP, o direito de propriedade que estas tinham sobre todos os apartamentos a construir.

28 Uma vez construídos, os 56 apartamentos foram inscritos no registo predial, no qual figuravam, respetivamente, como proprietárias ou comproprietárias dos referidos apartamentos, quer ASA, quer PP, quer ASA e PP em metade.

29 No período compreendido entre 13 de maio de 2008 e 28 de novembro de 2008, foram vendidos 53 desses apartamentos, 13 dos quais unicamente por ASA, 14 apartamentos unicamente por PP e 26 apartamentos em compropriedade por ASA e PP (incluindo 3 vendidos a BP e a MB).

30 Nos respetivos contratos de venda celebrados, só ASA e PP figuravam como proprietárias dos bens e nenhuma menção aí se fazia a BP e MB. Além disso, esses contratos não continham nenhuma referência ao IVA nem ao contrato de associação celebrado.

31 Na sequência de uma inspeção fiscal, a autoridade tributária emitiu, em 26 de outubro de 2011, um aviso de liquidação contra ASA que a declarava devedora de 537 287 lei romenos (RON) (cerca de 109 000 euros) a título de IVA e de 482 269 lei romenos (RON) (cerca de 98 000 euros) a título de juros e de sanções de mora.

32 A autoridade tributária considerou que ASA tinha exercido, durante o ano de 2008, sozinha ou conjuntamente com PP, uma atividade económica com o fim de auferir receitas, que, em especial, as vendas realizadas no âmbito dessa atividade constituíam operações sujeitas a IVA e que, por conseguinte, estava abrangida pela categoria dos sujeitos passivos, em conformidade com o direito nacional. Além disso, uma vez que o montante cobrado por ASA e por PP durante as vendas em causa tinham ultrapassado o limite máximo de isenção de IVA previsto no artigo 152.º, n.º 1, do Código Tributário, ASA e PP deviam ter-se identificado para efeitos de IVA em 1 de julho de 2008. A autoridade tributária concluiu assim que ASA era devedora do IVA aplicável às referidas vendas após essa data.

33 Para chegar a estas conclusões, a autoridade tributária baseou-se no contrato de associação, uma vez que este não tinha sido formalmente registado e só lhe tinha sido apresentado no início da inspeção fiscal.

34 A reclamação apresentada por ASA contra esse aviso de liquidação foi indeferida pela autoridade tributária em 2012.

35 ASA interpôs em primeira instância na Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia), o órgão jurisdicional de reenvio, a título principal, um recurso de anulação da decisão que indeferiu a reclamação e do aviso de liquidação. Em 2014, no âmbito desse litígio, chamou à intervenção BP e MB, para que, em caso de sucumbência, estes fossem condenados a suportar o pagamento de uma quantia correspondente a dois terços do crédito fiscal que lhes tinha sido imputado pelo aviso de liquidação.

36 Por Acórdão de 28 de janeiro de 2016, esse tribunal deu provimento parcial ao recurso de ASA, anulando parcialmente a decisão de indeferimento da reclamação, o aviso de liquidação e o relatório de inspeção fiscal correspondente, em razão do método de cálculo do IVA e das despesas acessórias.

37 Por Acórdão proferido em 2016, o Înalta Curte de Casa?ie i Justi?ie (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia) deu provimento aos recursos interpostos por ASA e pela Autoridade Tributária desse Acórdão de 28 de janeiro de 2016 e devolveu o processo para reapreciação do órgão jurisdicional de reenvio.

38 Por Acórdão de 14 de março de 2019, o órgão jurisdicional de reenvio deu provimento parcial ao recurso interposto por ASA contra a autoridade tributária, anulando parcialmente a decisão de indeferimento da reclamação, o aviso de liquidação e o relatório de inspeção tributária correspondente, considerando que o preço acordado no âmbito das transações efetuadas com ASA já incluía o IVA.

39 ASA e a autoridade tributária interpuseram recurso desse acórdão.

40 Por Acórdão de 23 de julho de 2020, o Înalta Curte de Casa?ie i Justi?ie (Tribunal Superior de Cassação e Justiça) anulou o referido acórdão e devolveu novamente o processo para reapreciação do órgão jurisdicional de reenvio.

41 A este respeito, este último indica, antes de mais, que, no processo principal, transitou em julgado o entendimento de que, por um lado, ASA integra a categoria dos sujeitos passivos e, por outro, a atividade económica por ela exercida, isolada ou conjuntamente com PP, constitui uma operação sujeita a IVA.

42 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em primeiro lugar, se BP e MB têm igualmente a qualidade de sujeitos passivos relativamente às operações de venda dos apartamentos em causa no processo principal.

43 Esse tribunal refere que só ASA e PP participaram no facto gerador de IVA ao efetuarem, através das vendas, a entrega dos bens e a cobrança do preço. Observa ainda que a participação de BP e de MB era essencial para a construção dos oito imóveis e, portanto, para a atividade económica enquanto tal.

44 A este respeito, o referido órgão jurisdicional considera que, uma vez que a autoridade tributária teve em conta o contrato de associação para justificar a liquidação a cargo de ASA, não podia alegar que ignorava as disposições desse contrato com o pretexto de que este não tinha sido fiscalmente registado antes do início da atividade económica e que esse contrato não respeitava as formas previstas no artigo 86.º, n.º 2, do Código Tributário. Além disso, entende que se pode considerar, à luz do Acórdão de 9 de abril de 2013, Comissão/Irlanda (C?85/11, EU:C:2013:217), que as pessoas visadas no artigo 11.º da Diretiva IVA não têm que corresponder individualmente à definição de sujeito passivo que figura no artigo 9.º, n.º 1, da referida diretiva, uma vez que a articulação entre estas duas disposições parece permitir a pessoas consideradas

em conjunto, estreitamente ligadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, corresponderem cumulativamente a essa definição. Por outras palavras, a não consideração do contrato de associação poderia levar à determinação de uma situação fiscal não real. Assim, tendo em conta os Acórdãos de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 43), e de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297, n.º 34), a questão decisiva deveria ser determinar se a administração tributária teve conhecimento desse contrato de associação antes da emissão do aviso de liquidação.

45 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre o alcance do direito à dedução de que deve beneficiar uma pessoa que se encontre na situação de ASA. Numa primeira hipótese, esse órgão jurisdicional considera, com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça, que não se poderia recusar a ASA o direito à dedução do IVA no que respeita ao encargo do IVA sobre as operações de investimento efetuadas para efeitos da atividade da associação, incluindo o IVA correspondente às faturas passadas em nome de BP, de MB e de PP pelo simples facto de ASA não ter sido devedora e não ter pago pessoalmente o IVA a montante por bens e serviços utilizados no âmbito das operações em causa no processo principal. No entanto, o referido órgão jurisdicional considera, no que respeita ao IVA pago a montante por PP, que o direito à dedução do IVA pode ser recusado a ASA por a própria PP ter sido objeto de tributação, razão pela qual se deveria reconhecer o direito de deduzir o IVA que suportou a montante.

46 Numa segunda hipótese, o órgão jurisdicional de reenvio baseia-se no Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, n.º 44), no qual o Tribunal de Justiça declarou que o sujeito passivo é obrigado a apresentar provas objetivas de que os bens e serviços lhe foram efetivamente fornecidos a montante por sujeitos passivos, para os fins das suas próprias operações sujeitas a IVA, e relativamente aos quais efetivamente pagou o IVA. Daqui decorre que ASA não está em condições de deduzir o IVA das faturas emitidas a montante em nome de PP, dado esta ter invocado por si própria o direito à dedução e esse direito não poder ser exercido duas vezes. Quanto ao IVA correspondente às faturas emitidas em nome de BP e de MB, esse mesmo órgão jurisdicional parte do princípio de que ASA também não pode deduzir o IVA, uma vez que ela não pagou o IVA a montante e BP e MB não têm a qualidade de sujeitos passivos.

47 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à possibilidade de ASA chamar à intervenção BP e MB para que estes sejam condenados a assumir o IVA pago na proporção dos seus direitos aos lucros previstos no contrato de associação. Observa que esse chamamento à intervenção, uma vez julgado procedente, poderia ter como consequência alterar o aviso de liquidação e privaria assim BP e MB dos direitos que lhes são reconhecidos pelo Codul de procedur? fiscal? (Código de Processo Tributário) caso a Administração Fiscal tivesse atuado diretamente contra eles.

48 Nestas condições, a Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Num contexto específico como o do litígio no processo principal, podem a Diretiva [IVA], em geral, e os artigos 9.º, 12.º, 14.º, 62.º, 63.º, 65.º, 73.º e 78.º, em particular, ser interpretados no sentido [de que,] quanto à ocorrência do facto gerador no caso de operações tributáveis de entrega de bens imóveis e quanto ao método de determinação do respetivo valor tributável, também têm a qualidade de sujeito passivo as pessoas singulares que são partes num contrato de associação sem personalidade jurídica [celebrado] com o sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto sobre as operações a jusante que os mesmos deveriam ter cobrado, tendo em conta que o contrato de associação não foi registado junto das autoridades tributárias antes do início da atividade, mas lhes foi apresentado antes da emissão dos atos administrativos

tributários?

2) Num contexto específico como o do litígio no processo principal, podem a Diretiva IVA 2006/112, em geral, e o artigo 167.º, o artigo 168.º, alínea a), o artigo 178.º, alínea a), e o artigo 179.º, em particular, bem como o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade ser interpretados no sentido de que:

a) é reconhecida a possibilidade de conceder a um sujeito passivo o direito à dedução, no caso de o mesmo não ser devedor do imposto nem ter assumido pessoalmente o pagamento do IVA a montante sobre bens e serviços utilizados no âmbito de operações tributáveis e de o IVA ser devido/pago a montante por pessoas singulares às quais não foi atribuída a qualidade de sujeito passivo, mas que são partes num contrato de associação sem personalidade jurídica [celebrado] com o sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto sobre as operações a jusante que o mesmo deveria ter cobrado, tendo em conta que o contrato de associação não foi registado junto das autoridades tributárias antes do início da atividade?

b) num contexto específico como o do litígio no processo principal, é reconhecida a possibilidade de conceder a um sujeito passivo o direito à dedução, no caso de o mesmo não ser devedor do imposto nem ter assumido pessoalmente o pagamento do IVA a montante sobre bens e serviços utilizados no âmbito de operações tributáveis e de o IVA ser devido/pago a montante por uma pessoa singular à qual foi atribuída a qualidade de sujeito passivo, que é parte num contrato de associação sem personalidade jurídica e que, conjuntamente com o sujeito passivo, também pretende exercer ou podia exercer o seu direito à dedução, e estes últimos sejam obrigados a pagar o imposto sobre as operações a jusante que os mesmos deveriam ter cobrado, tendo em conta que o contrato de associação não foi registado junto das autoridades tributárias antes do início da atividade?

3) Em caso de resposta negativa e/ou também à luz do princípio da segurança jurídica[,] é admissível um pedido do sujeito passivo sobre o qual recai a obrigação de pagamento do IVA e dos respetivos encargos movido contra pessoas singulares às quais não foi atribuída a qualidade de sujeito passivo e que são partes num contrato de associação sem personalidade jurídica [celebrado] com o sujeito passivo obrigado ao pagamento do imposto sobre as operações a jusante que o mesmo deveria ter cobrado, tendo em conta que o contrato de associação não foi registado junto das autoridades tributárias antes do início da atividade, visando obter, relativamente à obrigação de pagamento do IVA e dos respetivos encargos que recai sobre o sujeito passivo, a parte [do imposto] equivalente à parte que, na repartição dos lucros, cabe a essas pessoas nos termos do contrato de associação?»

Quanto ao pedido de tramitação acelerada

49 O órgão jurisdicional de reenvio pediu ao Tribunal de Justiça que submetesse o presente reenvio prejudicial à tramitação acelerada prevista no artigo 105.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça. Em apoio do seu pedido, esse órgão jurisdicional refere que o litígio no processo principal está pendente nos órgãos jurisdicionais nacionais desde 2 de julho de 2012.

50 O artigo 105.º, n.º 1, do Regulamento de Processo prevê que, a pedido do órgão jurisdicional de reenvio ou, a título excecional, oficiosamente, o Presidente do Tribunal de Justiça pode, quando a natureza do processo exija o seu tratamento dentro de prazos curtos, ouvidos o juiz-relator e o advogado-geral, decidir submeter um reenvio prejudicial a tramitação acelerada.

51 Há que lembrar que essa tramitação acelerada constitui um instrumento processual destinado a responder a uma situação de emergência extraordinária (Acórdão de 16 de junho de

2022, Port de Bruxelles e Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, n.º 40 e jurisprudência referida).

52 Assim, por um lado, o facto de o órgão jurisdicional de reenvio dever fazer tudo para assegurar uma decisão rápida do processo principal não basta, por si só, para justificar o recurso a tramitação acelerada nos termos do artigo 105.º, n.º 1, do Regulamento de Processo [Acórdão de 14 de julho de 2022, CC (transferência da residência habitual do menor para um Estado terceiro), C-572/21, EU:C:2022:562, n.º 22 e jurisprudência referida].

53 Por outro lado, a incerteza que afeta as partes de um litígio durante vários anos e o seu interesse, é certo que legítimo, em conhecer o mais rapidamente possível o alcance dos direitos que lhes são conferidos pelo direito da União não são suscetíveis de constituir, face ao carácter excecional da tramitação acelerada, uma circunstância excecional capaz de justificar o recurso a essa tramitação (v., neste sentido, Despacho do Presidente do Tribunal de Justiça de 19 de setembro de 2017, Magamadov, C-438/17, não publicado, EU:C:2017:723, n.º 21 e jurisprudência referida).

54 No caso, por Decisão de 4 de novembro de 2021, o Presidente do Tribunal de Justiça, ouvidos o juiz-relator e o advogado-geral, indeferiu o pedido de o presente processo ser submetido a tramitação acelerada.

55 Com efeito, o interesse dos particulares, por mais importante e legítimo que seja, em que se determine o mais rapidamente possível o alcance dos direitos que lhes são conferidos pelo direito da União não implica a necessidade do tratamento do processo principal em prazos curtos, na aceção do artigo 105.º, n.º 1, do Regulamento de Processo.

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

56 A título preliminar, há que determinar se, do ponto de vista do IVA, as diferentes operações relativas à construção de um complexo imobiliário e à venda de apartamentos construídos, efetuadas com base num contrato de associação, devem ser tratadas como operações distintas tributáveis separadamente ou como operações únicas, compostas por vários elementos.

57 A esse respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que essa operação se desenvolve, para determinar se dá origem, para efeitos de IVA, a duas ou mais prestações distintas ou a uma prestação única (Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, n.º 35 e jurisprudência referida).

58 O Tribunal de Justiça também já declarou que, por um lado, decorre do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA (Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, n.º 36 e jurisprudência referida).

59 Assim, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de ser fornecidas separadamente e, assim, dar origem, separadamente, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas constitutivas de uma operação única quando não sejam independentes (Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, n.º 37 e jurisprudência referida).

60 Uma prestação deve ser considerada única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estejam tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja divisão revestiria um carácter artificial. Tal acontece igualmente quando uma ou mais prestações constituem uma prestação principal e a ou as outras prestações constituem uma ou mais prestações acessórias que partilham o mesmo destino fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas sim o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, n.º 38 e jurisprudência referida).

61 Contudo, não existe uma regra absoluta para determinar o alcance de uma prestação para efeitos de IVA, sendo para tal necessário tomar em consideração todas as circunstâncias em que a operação em questão se desenrola (v. Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, n.º 39, e jurisprudência referida).

62 No âmbito da cooperação instituída por força do artigo 267.º TFUE, para determinar se uma operação comercial constitui várias prestações independentes ou uma prestação única para efeitos de IVA, cabe ao julgador nacional averiguar os elementos característicos da operação em causa, tendo em consideração o objetivo económico dessa operação e o interesse dos seus destinatários e procedendo ao apuramento definitivo de todos os factos a esse respeito [v., neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, n.os 32 e 33, e jurisprudência referida].

63 No caso, resulta da decisão de reenvio que a operação em causa no processo principal consistiu na construção de um complexo de imóveis residenciais para efeitos da venda dos apartamentos construídos a terceiros.

64 Em primeiro lugar, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que ASA e PP participaram na referida operação, apresentando um terreno que detinham em metade cada uma, enquanto BP e MP forneceram materiais de construção e assumiram as despesas relativas à construção do referido complexo igualmente em metade cada um, incluindo as despesas ocasionadas com vista à obtenção dos documentos administrativos necessários. Por conseguinte, BP e MB dispunham de faturas emitidas em seu nome para os bens e serviços adquiridos com vista à construção do complexo em causa no processo principal.

65 Em segundo lugar, importa sublinhar que, em conformidade com o contrato de associação, a venda dos imóveis construídos fazia parte das obrigações comuns das partes contratantes. Ora, como resulta igualmente dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe, por um lado, nos termos dos contratos de compra e venda celebrados por atos notariais, os proprietários dos bens imóveis em causa no processo principal eram ASA e PP, sem que nos contratos fosse feita qualquer menção a BP e a MB ou ao contrato de associação. Por outro lado, BP e MB agiram com base num mandato que lhes permitia transmitir, em nome e por conta de ASA e de PP, às pessoas da sua escolha e pelo preço acordado com o comprador, o direito de propriedade que ASA e PP tinham sobre os apartamentos em causa.

66 Na medida em que as operações relativas, por um lado, à construção do complexo imobiliário em causa no processo principal e, por outro, à venda de bens imóveis parecem revestir um carácter distinto, apresentando cada uma delas uma característica económica que lhe é própria e que não pode ser considerada a principal — ou a acessória — da outra, há que tratá-las como operações distintas tributáveis separadamente, o que cabe, não obstante, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar à luz das circunstâncias de facto do processo principal.

Quanto à primeira questão

67 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º e 11.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que as partes num contrato de associação sem personalidade jurídica, que não foi registado na autoridade tributária competente antes do início da atividade económica em causa, devem ser consideradas «sujeitos passivos» ao lado do sujeito passivo obrigado a pagar o imposto sobre a operação tributável.

68 Em primeiro lugar, no que respeita ao artigo 9.º, n.º 1, dessa diretiva, há que lembrar que esta disposição define o conceito de «sujeito passivo» como «qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade».

69 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os termos utilizados no artigo 9.º da Diretiva 2006/112, designadamente a expressão «qualquer pessoa», dão uma definição muito ampla do conceito de «sujeito passivo», centrada na independência no exercício de uma atividade económica, no sentido de que todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, mesmo as entidades destituídas de personalidade jurídica, que, objetivamente, preenchem os critérios que figuram nessa disposição, devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA [Acórdão de 16 de setembro de 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Contrato de atividade comum), C-312/19, EU:C:2020:711, n.º 39 e jurisprudência referida].

70 Para determinar quem, em circunstâncias como as do processo principal, deve ser considerado «sujeito passivo» de IVA nas entregas em causa, há que verificar quem exerceu de maneira independente a atividade económica em causa. Com efeito, o critério da independência diz respeito à questão da ligação da operação em causa a uma pessoa ou a uma entidade concreta, não deixando de garantir ainda que o adquirente possa exercer o seu eventual direito a dedução de maneira juridicamente segura [Acórdão de 16 de setembro de 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Contrato de atividade comum), C-312/19, EU:C:2020:711, n.º 40].

71 Para este efeito, há que verificar se a pessoa em causa exerce uma atividade em seu nome, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade e ainda se é ela que suporta o risco económico decorrente do exercício dessas atividades [Acórdão de 16 de setembro de 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Contrato de atividade comum), C-312/19, EU:C:2020:711, n.º 41 e jurisprudência referida].

72 No caso, cabe, em último lugar, ao julgador nacional, o único competente para conhecer dos factos, determinar, à luz das considerações apresentadas nos n.os 56 a 60 do presente acórdão, se se deve considerar que BP e MP exercem de «modo independente» uma atividade económica à luz do contrato de associação em causa no processo principal.

73 Contudo, o Tribunal de Justiça, a quem se pede que forneça respostas úteis ao julgador nacional, tem competência para dar indicações, com base nos autos do processo principal e nas observações escritas que lhe tenham sido apresentadas, suscetíveis de permitir a esse julgador decidir o litígio concreto que lhe foi submetido (v., por analogia, Acórdão de 17 de dezembro de

2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, n.º 31).

74 No que respeita à operação tributável em causa no processo principal, a saber, a entrega dos imóveis, é verdade, como foi recordado no n.º 65 do presente acórdão, que a venda dos apartamentos construídos fazia parte, nos termos do contrato de associação, das obrigações comuns das partes contratantes.

75 No entanto, por um lado, decorre da decisão de reenvio que os contratos de compra e venda celebrados por atos notariais, estipulavam que o lucro da venda se destinava a ser integrado no património de ASA e de PP enquanto proprietários dos bens imóveis em causa no processo principal, sem que nesses contratos fosse feita qualquer menção a BP e MB ou ao contrato de associação.

76 Por outro lado, embora, como resulta da decisão de reenvio, BP e MB agissem com base num mandato que lhes permitia transmitir, em nome e por conta de ASA e de PP, às pessoas da sua escolha e ao preço acordado com o comprador, o direito de propriedade que estas últimas tinham sobre os apartamentos, não é menos verdade que os efeitos jurídicos dos contratos de compra e venda celebrados por um dos mandatários celebrados com um terceiro diziam respeito apenas a ASA e a PP, uma vez que a entrega dos imóveis era efetuada unicamente com base nos contratos de compra e venda e não com base nos contratos de promessa de compra e venda celebrados por MB em seu próprio nome como mandatário de ASA e PP.

77 Daí resulta que não se pode considerar que BP e MB, no que respeita à entrega dos imóveis, tenham exercido de modo independente uma atividade económica em conformidade com o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, pelo que não têm a qualidade de «sujeito passivo», na aceção desta disposição.

78 Em segundo lugar, há que verificar se as partes num contrato de associação como o que está em causa no processo principal devem ser consideradas um único sujeito passivo, na aceção do artigo 11.º da Diretiva IVA.

79 A este respeito, o artigo 11.º da Diretiva IVA prevê, no seu primeiro parágrafo, que cada Estado-Membro pode considerar sujeito passivo único as pessoas estabelecidas no seu território que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, e precisa, no seu segundo parágrafo, que um Estado-Membro que utilize essa faculdade pode tomar todas as medidas úteis para evitar que a aplicação dessa disposição possibilite a fraude ou a evasão fiscais.

80 Com esta disposição, o legislador da União quis permitir aos Estados-Membros não associarem sistematicamente a qualidade de sujeito passivo ao conceito de «independência» puramente jurídica, quer por razões de simplificação administrativa quer para evitar certos abusos, como, por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com o objetivo de beneficiar de um regime especial (Acórdão de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 35 e jurisprudência referida).

81 A equiparação a um sujeito passivo único nos termos do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA exclui a possibilidade de as pessoas subordinadas continuarem a subscrever separadamente declarações de IVA e continuarem a ser identificadas, dentro e fora do seu grupo, como sujeitos passivos, uma vez que só o sujeito passivo único está habilitado a subscrever as referidas declarações (Acórdão de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 36 e jurisprudência referida).

82 No caso, o Governo romeno sustenta que o legislador nacional não fez uso da faculdade

conferida aos Estados?Membros pelo artigo 11.º da Diretiva IVA, pelo que esta disposição não se aplica ao litígio no processo principal. A Comissão afirma, por seu turno, que, por força do direito romeno, até 1 de janeiro de 2009, a possibilidade de constituir um agrupamento como o referido nessa disposição só estava aberta aos grandes contribuintes, com exclusão, portanto, das pessoas singulares como as partes no contrato de associação em causa no processo principal.

83 A este respeito, há que lembrar que, dado não ser o Tribunal de Justiça competente para interpretar o direito nacional, compete exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se resulta da redação do artigo 125.º A, n.º 18, e do artigo 127.º, n.º 8, do Código Tributário, bem como da Decisão do Governo n.º 44/2004, que o legislador romeno fez uso dessa faculdade e que esta podia, à época dos factos no processo principal, ser aplicável às partes no contrato de associação em causa.

84 Admitindo que fosse esse o caso, o Tribunal de Justiça, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, deve fornecer?Ihe elementos que lhe permitam apreciar a compatibilidade da legislação nacional em causa no processo principal com os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal.

85 Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os Estados?Membros podem, no âmbito da sua margem de apreciação, submeter a aplicação do regime previsto no artigo 11.º da Diretiva IVA a certas restrições, desde que se inscrevam nos objetivos dessa diretiva destinados a prevenir as práticas ou os comportamentos abusivos ou a combater a fraude ou a evasão fiscais, e que o direito da União e os seus princípios gerais, nomeadamente os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal, sejam respeitados (Acórdão de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körten, EU:C:2021:285, n.º 57, e jurisprudência referida).

86 Cabe, assim, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a exigência de uma declaração prévia de registo pelos membros do grupo fiscal junto da autoridade tributária competente, que consta do ponto 4, n.º 5, da Decisão do Governo n.º 44/2004, constitui uma medida necessária e adequada aos objetivos de impedir as práticas ou comportamentos abusivos ou de combater a fraude ou a evasão fiscais (v., por analogia, Acórdão de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 58 e jurisprudência referida).

87 Quanto ao princípio da proporcionalidade, há que observar que uma regulamentação nacional que exige o registo dos membros do grupo fiscal junto da autoridade tributária competente antes da realização das operações tributáveis não parece ir além do necessário para alcançar o objetivo do artigo 11.º da Diretiva IVA de prevenir as práticas ou os comportamentos abusivos ou combater a fraude ou a evasão fiscais, na medida em que permite à administração tributária identificar o sujeito passivo antes da realização das referidas operações, facilitando assim a inspeção fiscal.

88 Quanto ao princípio da neutralidade fiscal, este, que é a tradução, pelo legislador da União, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento, opõe?se, nomeadamente, a que os operadores económicos que efetuam as mesmas operações sejam tratados de maneira diferente em matéria de cobrança de IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de dezembro de 2020, Weg Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, n.º 48 e jurisprudência referida, e de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 65 e jurisprudência referida).

89 No caso, a declaração prévia do grupo fiscal em causa à autoridade tributária competente, imposta pela legislação nacional em causa no processo principal, parece visar a manutenção, por essa autoridade, de um registo das pessoas que devem pagar o imposto sobre o rendimento ou sobre as sociedades, pelo que essa exigência não pode ser interpretada como contrária ao

princípio da neutralidade fiscal.

90 Daí resulta que, mesmo que as disposições do direito nacional mencionadas no n.º 83 do presente acórdão constituíssem a transposição do artigo 11.º da Diretiva IVA e essas disposições fossem aplicáveis às partes no contrato de associação em causa no processo principal, este artigo 11.º não se oporia a que essa associação, sem personalidade jurídica e não tendo sido registada junto da autoridade tributária antes das operações em causa, não pudesse beneficiar das referidas disposições.

91 Em face do exposto, há que responder à primeira questão que os artigos 9.º e 11.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que as partes num contrato de associação sem personalidade jurídica, que não foi registado junto da autoridade tributária competente antes do início da atividade económica em causa, não podem ser consideradas «sujeitos passivos» a par do sujeito passivo que é obrigado a pagar o imposto sobre a operação tributável.

Quanto à segunda questão

92 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva IVA, o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que impõem que seja concedido a um sujeito passivo, quando este não disponha de fatura em seu nome, o direito à dedução do IVA pago a montante por outra parte de uma associação sem personalidade jurídica com vista à realização da atividade económica dessa associação.

93 Nos termos de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito à dedução do IVA constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado, e é exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante pelo sujeito passivo (Acórdão de 10 de fevereiro de 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, n.º 47 e jurisprudência referida).

94 Este regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam por sua vez sujeitas a IVA (Acórdão de 10 de fevereiro de 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, n.º 48 e jurisprudência referida).

95 Nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito à dedução constitui-se no momento em que o imposto se torna exigível. Os requisitos materiais exigidos para a constituição deste direito são enumerados no artigo 168.º, alínea a), desta diretiva. Deste modo, para poder beneficiar do referido direito, é necessário, por um lado, que o interessado seja um sujeito passivo na aceção dessa diretiva e, por outro, que os bens ou serviços invocados para justificar o direito à dedução sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, os bens sejam entregues ou os serviços prestados por outro sujeito passivo (Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, n.º 39 e jurisprudência referida).

96 No que respeita aos requisitos formais do direito à dedução, resulta do artigo 178.º, alínea a), da diretiva IVA que o exercício desse direito está subordinado à posse de uma fatura emitida nos termos do artigo 226.º dessa diretiva (Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 40 e jurisprudência referida).

97 O Tribunal de Justiça já declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução desse imposto pago a montante seja concedida se estiverem cumpridos os requisitos materiais, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certos requisitos formais. Em consequência, a Administração Tributária não pode recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.os 6 e 7, da Diretiva IVA, se dispuser de todos os dados para verificar se estão preenchidos os requisitos substantivos relativos a esse direito (Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 41 e jurisprudência referida).

98 Assim, a aplicação estrita da exigência formal de apresentar faturas colidiria com os princípios da neutralidade e da proporcionalidade, na medida em que teria por efeito impedir de maneira desproporcionada o sujeito passivo de beneficiar da neutralidade fiscal relativa às suas operações (Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 42 e jurisprudência referida).

99 No entanto, cabe ao sujeito passivo que pede a dedução do IVA provar que preenche os requisitos para dela beneficiar (Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 43 e jurisprudência referida).

100 Assim, o sujeito passivo tem que apresentar provas objetivas de que lhe foram efetivamente fornecidos bens e serviços a montante por sujeitos passivos, para os fins das suas próprias operações sujeitas a IVA, e relativamente aos quais tenha efetivamente pago IVA (Acórdão de 21 de novembro de 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, n.º 44 e jurisprudência referida).

101 No caso, resulta da decisão de reenvio que BP e MB, que estavam encarregados da construção do complexo imobiliário em causa no processo principal, dispõem de faturas emitidas em seu nome pelos bens e serviços adquiridos pessoalmente para essa operação de construção, na aceção do artigo 168.º, alínea a), e do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA, ao passo que ASA, que participou na associação, fornecendo, juntamente com PP, o terreno onde foi construído o referido complexo imobiliário, apenas dispõe de faturas emitidas em seu nome por serviços de eletricidade e de recibos fiscais que apresentou como tendo sido pagos por BP.

102 À luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça referida nos n.os 98 a 100 do presente acórdão, incumbe a ASA fornecer provas objetivas de que os bens e serviços ligados à construção do complexo imobiliário em causa no processo principal lhe foram efetivamente fornecidos a montante por sujeitos passivos, para efeitos das suas próprias operações sujeitas a IVA, a saber, a entrega dos bens imóveis e em relação aos quais efetivamente pagou o IVA, evitando assim o risco de uma dupla dedução do mesmo montante de IVA simultaneamente por ASA e por BP e MB, contrária ao princípio da neutralidade.

103 Em face do exposto, há que responder à segunda questão que a Diretiva IVA, o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que não impõem que seja concedido a um sujeito passivo, quando este não disponha de faturas em seu nome, o direito à dedução do IVA pago a montante por outra parte numa associação sem personalidade jurídica com vista à realização da atividade económica dessa associação, mesmo que o sujeito passivo seja devedor a título dessa atividade, na falta de provas objetivas de que os

bens e serviços em causa no processo principal Ihe foram efetivamente fornecidos a montante por sujeitos passivos para os fins das suas próprias operações sujeitas a IVA.

Quanto à terceira questão

104 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, em caso de resposta negativa à segunda questão, se o princípio da segurança jurídica se opõe a que o sujeito passivo devedor do IVA possa chamar à intervenção outros associados num contrato de associação para os obrigar a suportar o IVA proporcionalmente aos seus direitos aos lucros em conformidade com o referido contrato de associação.

105 A este respeito, há que lembrar que o princípio da segurança jurídica, que faz parte dos princípios gerais do direito da União, exige que as normas jurídicas sejam claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, em particular quando possam ter consequências desfavoráveis para os indivíduos e empresas, para que sujeitos de direito possam conhecer sem ambiguidade os seus direitos e obrigações e agir em conformidade (Acórdão de 25 de janeiro de 2022, VYSO?INA WIND, C?181/20, EU:C:2022:51, n.º 47 e jurisprudência referida).

106 Esse princípio de segurança jurídica deve ser respeitado por uma legislação nacional abrangida pelo direito da União ou que o aplique (v., neste sentido, Despacho de 17 de julho de 2014, Yumer, C?505/13, não publicado, EU:C:2014:2129, n.º 37 e jurisprudência referida).

107 Ora, o órgão jurisdicional de reenvio não demonstra que a ação de um sujeito passivo contra um terceiro para obter, através de um pedido de intervenção provocada, o reembolso do IVA pago a montante se integra no âmbito de aplicação do direito da União ou o aplica, uma vez que esse pedido de intervenção provocada se rege unicamente pelo direito nacional.

108 Nestas condições, na falta de elementos que permitam concluir pela aplicabilidade da Diretiva IVA à situação visada pela terceira questão, esta é inadmissível.

Quanto às despesas

109 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 artigos 9.º e 11.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:

as partes num contrato de associação sem personalidade jurídica, que não foi registado junto da autoridade tributária competente antes do início da atividade económica em causa, não podem ser consideradas «sujeitos passivos» a par do sujeito passivo que é obrigado a pagar o imposto sobre a operação tributável.

2) A Diretiva 2006/112, o princípio da proporcionalidade e o princípio da neutralidade fiscal

devem ser interpretados no sentido de que:

não impõem que seja concedido a um sujeito passivo, quando este não disponha de faturas em seu nome, o direito à dedução do Imposto sobre o Valor Acrescentado pago a montante por outra parte numa associação sem personalidade jurídica com vista à realização da atividade económica dessa associação, mesmo que o sujeito passivo seja devedor a título dessa atividade, na falta de provas objetivas de que os bens e serviços em causa no processo principal lhe foram efetivamente fornecidos a montante por sujeitos passivos para os fins das suas próprias operações sujeitas a Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Assinaturas

* Língua do processo: romeno.