

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 22.º; art. 24.º; alínea f) do n.º 3 do art. 3.º; Despacho normativo n.º 53/2005, de 15/12, republicado pelo Despacho normativo n.º 23/2009, de 17/07.
- Assunto: Reembolso de IVA – Trabalhos preparatórios de início de actividade que não se chegou a concluir.
- Processo: n.º 540, por despacho do Director Geral dos Impostos, em 2010-04-30.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.
1. A ora Requerente, após a elaboração de trabalhos e estudos tendentes à montagem do negócio, que se pretendia fosse a produção e comércio de energias renováveis, os sócios decidiram não prosseguir com o mesmo por inviabilidade. Tendo incorrido em custos, cujo IVA a recuperar ascende a € xxxxxx, e não tendo gerado proveitos, pretende solicitar o respectivo reembolso de IVA.
  2. A Sexta Directiva estabelece no seu art. 4.º a noção de "sujeito passivo", que tendo sido reformulada pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, dedica todo o Título III à delimitação daquele conceito.
  3. Para efeitos de IVA delimita-se o conceito de sujeito passivo em função do exercício de actividades económicas, não se estabelecendo uma ligação com o princípio da capacidade contributiva, dado que, o que se procura tributar é o acto de consumo final.
  4. As regras de incidência subjectiva constantes do art. 2.º do CIVA indicam-nos quem são os sujeitos passivos de IVA.
  5. Regra geral, para que uma pessoa singular ou colectiva seja qualificada como sujeito passivo deste imposto é necessário que, simultaneamente, se verifiquem os seguintes requisitos:
    - a) Exerça uma actividade económica, conceito que, de acordo com o CIVA, se concretiza no exercício de actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e das profissões livres;
    - b) A actividade económica deve ser exercida de forma independente;
    - c) A actividade económica deve ser exercida com habitualidade, isto é, deve consistir numa prática reiterada.
  6. De acordo com a característica de generalidade do IVA, temos uma noção muito ampla do que é actividade económica, facto que o TJCE tem vindo sucessivamente a reiterar.
  7. Veja-se a este propósito as referências ao Acórdão Rompelman, de 14 de Fevereiro de 1985 (Proc. 268/83) feitas no Acórdão Inzo, de 29 de Fevereiro de 1996 (Proc. C-110/94), nomeadamente os seus pontos 15., 16. e 17.

**8.** E como é referido no ponto 24 do Acórdão Inzo, de 29 de Fevereiro de 1996 (Proc. C-110/94): *"Neste contexto, há que sublinhar, como fez a Comissão, que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as actividades económicas projectadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações."*

**9.** Assim, e de acordo com o Sumário apresentado neste Acórdão: *"Mesmo as primeiras despesas de investimento efectuadas para a formação de uma empresa podem ser consideradas actividades económicas na acepção do artigo 4. da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, e, nesse contexto, a administração fiscal deve ter em conta a intenção declarada da empresa de se dedicar às actividades sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado. Quando a administração fiscal admitiu a qualidade de sujeito passivo do imposto de uma sociedade que declarou a sua intenção de iniciar uma actividade económica que dá origem a operações tributáveis, a encomenda de um estudo de rentabilidade para a actividade económica projectada pode ser considerada uma actividade económica na acepção da referida disposição, mesmo que esse estudo tenha por objectivo analisar em que medida a actividade projectada é rentável. Tendo em conta os princípios da segurança jurídica e da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado quanto à carga fiscal da empresa, e salvo no caso de situações fraudulentas ou abusivas, a qualidade de sujeito passivo do imposto não pode ser retirada à sociedade em causa com efeitos retroactivos, quando, perante os resultados desse estudo, foi decidido não passar à fase operacional e colocá-la em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não deu origem a operações tributáveis."*

**10.** No caso concreto, e de acordo com a jurisprudência mencionada segundo a qual, sempre que alguém tenha a intenção, confirmada por provas concretas, de iniciar uma actividade económica, para a qual adquiriu bens e serviços, deverá considerar-se que é um sujeito passivo e nessa qualidade tem direito a deduzir o imposto suportado, sem que a respectiva actividade económica se tenha iniciado.

**11.** Pelo que, e em conclusão, incluem-se no conceito de actividade económica, de acordo com a jurisprudência do TJCE e em nome do princípio da neutralidade do imposto, os actos preparatórios de uma actividade económica, conferindo, assim, a possibilidade da sua recuperação.

**12.** Resta salientar que, de acordo com o entendimento do TJCE (o supra mencionado Acórdão Inzo e Acórdão Ghent Coal Terminal, de 15 de Janeiro de 1989, Processo C-37/95), o direito à dedução uma vez adquirido subsiste mesmo que a actividade económica projectada não de origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo, por motivos alheios à sua vontade, não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis.

**13.** De salientar que, embora o sujeito passivo tenha direito a exercer a

dedução do IVA suportado a montante, o facto de não vir a exercer a actividade projectada não o dispensa de cumprir as suas obrigações de liquidação/regularização previstas tanto no art. 3.º como no art. 24.º, ambos do CIVA, dada a sua condição de sociedade em liquidação.

**14.** Assim, e pelo facto de a ora Requerente entrar em liquidação, relativamente aos bens do activo imobilizado, deverá proceder ao correcto apuramento do imposto recorrendo à regra constante do art. 24.º, liquidando o respectivo imposto nas vendas ou em caso de afectação permanente de bens da empresa nos termos da alínea f) do n.º 3 do art. 3.º, ambos do CIVA.

**15.** Por fim, resta destacar que o pedido de reembolso tem mecanismo próprio consagrado no Despacho normativo n.º 53/2005, de 15 de Dezembro, republicado pelo Despacho normativo n.º 23/2009, de 17 de Junho.