

Arrêt de la Cour

Processos apensos C?487/01 e C?7/02

Gemeente Leusden e Holin Groep BV cs

contra

Staatssecretaris van Financiën

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden)

«Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE – Dedução do imposto pago a montante – Alteração da legislação nacional que suprime a possibilidade de optar pela tributação da locação de bens imóveis – Ajustamento das deduções – Aplicação aos contratos em vigor»

Conclusões do advogado?geral A. Tizzano apresentadas em 3 de Junho de 2003 Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 29 de Abril de 2004

Sumário do acórdão

1. Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Deduções efectuadas sobre bens de investimento imobiliários objecto de locação, em conformidade com um direito de opção concedido pelo Estado?Membro em causa – Supressão do direito de opção e reposição da isenção que implica o ajustamento das deduções inicialmente operadas – Admissibilidade – Condição – Tomada em consideração da confiança legítima dos sujeitos passivos

(Directiva 77/388 do Conselho, artigos 13.º, B e C, 17.º e 20.º)

2. Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Operações tributáveis – Afectação de um bem aos fins da empresa – Alcance – Alteração legislativa que suprime o direito de optar pela tributação de uma operação económica em princípio isenta – Exclusão

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 5.º, n.º 7, alínea a)]

1. Os artigos 17.º e 20.º da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, não se opõem, numa interpretação conforme aos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica, a que um Estado?Membro suprima o direito de optar pela tributação da locação de imóveis, que concedeu aos seus sujeitos passivos com base no artigo 13.º, C, alínea a), da Sexta Directiva, e reponha assim em vigor a isenção de tais locações em conformidade com o artigo 13.º, B, alínea b), tendo como consequência o ajustamento das deduções efectuadas sobre os bens de investimento imobiliários objecto de locação, em conformidade com o artigo 20.º da referida directiva. Numa tal hipótese, cabe ao Estado?Membro em causa ter em conta, na escolha das modalidades de aplicação da alteração legislativa, a confiança legítima dos sujeitos passivos. A supressão do enquadramento legislativo do qual um sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado tirou proveito, pagando menos impostos, sem que por esse motivo haja uma prática abusiva, não pode contudo, enquanto tal, violar a confiança legítima baseada no direito comunitário.

(cf. n.os 48, 82, disp. 1)

2. Uma alteração legislativa pela qual um Estado?Membro suprimiu o direito de optar pela tributação da locação de imóveis, que implica o pagamento de montantes correspondentes a

deduções inicialmente operadas, não corresponde à hipótese descrita no artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Esta disposição tem por objecto a afectação, pelo sujeito passivo, de um bem aos fins da sua empresa e não uma alteração legislativa que suprime o direito de optar pela tributação de uma operação económica em princípio isenta.

(cf. n.os 92, 95, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
29 de Abril de 2004(1)

«Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE – Dedução do imposto pago a montante – Alteração da legislação nacional que suprime a possibilidade de optar pela tributação da locação de bens imóveis – Ajustamento das deduções – Aplicação aos contratos em vigor»

Nos processos apensos C-487/01 e C-7/02,
que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), destinados a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

Gemeente Leusden (C-487/01), Holin Groep BV cs (C-7/02)

e

Staatssecretaris van Financiën,

decisões a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 5.º, n.º 7, alínea a), 17.º e 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), e dos princípios gerais do direito comunitário,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),,

composto por: P. Jann, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, C. W. A. Timmermans e A. Rosas (relator), juízes,
advogado-geral: A. Tizzano,
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,
vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Gemeente Leusden, por R. Brouwer e M. H. P. Bodt, Belastingadviseurs,
 - em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster, na qualidade de agente,
 - em representação do Governo francês, por G. de Bergues e P. Boussaroque, na qualidade de agentes,
 - em representação do Governo do Reino Unido, por P. Ormond, na qualidade de agente, assistida por P. Whipple, barrister (C-7/02),
 - em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. M. H. Speyart, na qualidade de agente.
- ouvidas as alegações do Gemeente Leusden, representado por R. Brouwer e M. H. P. Bodt, da

Holin Groep BV cs, representada por R. Vermeulen, advocaat, do Governo neerlandês, representado por S. Terstal, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por H. M. H. Speyart e R. Lyal, na qualidade de agentes, na audiência de 9 de Janeiro de 2003,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 3 de Junho de 2003, profere o presente

Acórdão

1 Por acórdãos de 14 de Dezembro de 2001 (C?487/01) e 21 de Dezembro de 2001 (C?7/02), que deram entrada no Tribunal de Justiça em 17 de Dezembro de 2001 e 11 de Janeiro de 2002, respectivamente, o Hoge Raad der Nederlanden submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, duas questões prejudiciais, em cada processo, relativas à interpretação dos artigos 17.º e 20.º n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»), bem como dos princípios da confiança legítima e da segurança jurídica (C?487/01) e dos artigos 5.º n.º 7, alínea a), e 17.º da Sexta Directiva, bem como dos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica (C?7/02).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito dos litígios que opõem, respectivamente, o Gemeente Leusden (município de Leusden) (C?487/01) e o Holin Groep BV cs (a seguir «Holin Groep») (C?7/02) ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), relativos ao pagamento de montantes deduzidos correspondentes ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre bens ou serviços fornecidos com vista ao arranjo de imóveis locados, pagamento exigido na sequência de uma alteração legislativa que suprimiu o direito de optar pela tributação da locação de imóveis.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva, as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, estão sujeitas ao IVA.

4 Segundo o artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva, considera-se «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

5 O artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«Os Estados-Membros podem equiparar a entrega efectuada a título oneroso:

a) A afectação por um sujeito passivo aos fins da própria empresa de um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da actividade de empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do imposto sobre o valor acrescentado.»

6 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da mesma directiva prevê que:

«A matéria colectável é constituída:

[...]

b) No caso de operações referidas nos n.os 6 e 7 do artigo 5.º, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efectuam.»

7 O artigo 13.º, B e C, da Sexta Directiva dispõe que:

«B. Outras isenções

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

b) A locação de bens imóveis [...]

Os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção;

[...]

C) Opções

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

a) Da locação de bens imóveis;

[...]

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

8 O artigo 17.º da Sexta Directiva prevê:

«Origem e âmbito do direito à dedução

- 1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.**
- 2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:**

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

9 O artigo 20.º da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«Ajustamento das deduções

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

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

b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; todavia, não se efectuará ajustamento no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados e no caso de afectação de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras, nos termos do n.º 6 do artigo 5.º Todavia, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento respeitante às operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo.

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos. Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até dez anos.

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

totalmente isenta nos casos em que a entrega se encontra isenta. O ajustamento efectua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de ajustamento.

[...]

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

–fixar a noção de bens de investimento;

–precisar qual o montante do imposto que deve ser tomado em consideração para o ajustamento;

–adoptar as disposições necessárias no sentido de evitar que os ajustamentos impliquem qualquer vantagem injustificada;

–autorizar simplificações de ordem administrativa.

[...]

6. No caso de transição de um regime normal de tributação para um regime especial ou inversamente, os Estados-Membros podem adoptar as disposições necessárias no sentido de evitar que o sujeito passivo em questão beneficie de vantagens ou sofra prejuízos injustificados.»

10 Por força do artigo 1.º, n.º 4, da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado – Âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18), o artigo 20.º, n.º 2, último parágrafo, da Sexta Directiva foi substituído pelo texto seguinte:

«No que se refere aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos.»

11 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 95/7, esta disposição devia ser transposta o mais tardar até 1 de Janeiro de 1996.

Legislação nacional

12 A Wet op de Omzetbelasting 1968 (lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «Wet OB 1968») previa, no seu artigo 11.º, n.º 1, alínea b), ponto 5, o princípio da isenção da locação de bens imóveis e a possibilidade de as partes num contrato de locação optarem pela tributação das locações.

13 Esta disposição foi alterada pela Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, da Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lei que altera a lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a lei relativa ao imposto sobre os actos jurídicos e um certo número de leis tendo em vista o combate às fraudes relacionadas com bem imóveis), de 18 de Dezembro de 1995 (*Stbl.* 1995, p. 659) (a seguir «lei de alteração»). Esta lei reserva a possibilidade de exercer a opção às «pessoas que afectem o bem imóvel a fins para os quais seja concedido um direito integral ou quase integral à dedução do imposto».

14 A lei de alteração entrou em vigor em 29 de Dezembro de 1995. Não obstante, a lei de alteração prevê que o direito de opção é suprimido a partir de 31 de Março de 1995, às 18 horas, data e hora em que o conteúdo da futura lei foi anunciado através de comunicado de imprensa.

15 Quanto aos contratos celebrados antes de 31 de Março de 1995, a lei de alteração mantém a excepção à isenção até 29 de Dezembro de 1995, na prática, até 1 de Janeiro de 1996.

16 No que respeita aos anos subsequentes, o artigo V, n.º 9, da lei de alteração, que prevê um regime transitório, está redigido da seguinte forma:

«Em derrogação, a este respeito, aos n.os 1 e 5, o artigo 11.º, n.º 1, alínea b), ponto 5, da Wet OB 1968, na última versão anterior à data da entrada em vigor da presente lei, é aplicável até ao décimo exercício contabilístico seguinte ao exercício contabilístico no decurso do qual o locatário utilizou o bem imóvel, desde que:

a.a locação tenha sido efectuada mediante contrato escrito celebrado até às 18 horas de 31 de Março [de 1995];

b.o locatário tenha utilizado o bem imóvel antes de Abril de 1996;
c.a contrapartida anual ascenda, no mínimo, a uma percentagem das despesas de construção do bem imóvel a fixar mediante decreto ministerial; e
d.o contrato escrito seja notificado ao Inspecteur nas quatro semanas seguintes à entrada em vigor da presente lei.»

17 Por decreto ministerial de 22 de Dezembro de 1995 (WV 95/891, Stcrt. 1995, p. 250), a percentagem das despesas de construção do bem imóvel a que se refere o artigo V, n.º 9, alínea c), da lei de alteração foi fixada em 7% e aumentada 0,15% por ano decorrido a partir do momento em que o bem imóvel foi utilizado pela primeira vez.

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-487/01

18 O Gemeente Leusden loca terrenos de desporto a diferentes associações desportivas.

19 No decurso dos anos de 1990 e 1991, o Gemeente Leusden transformou em terreno de relva artificial um terreno que era de relva natural, por um custo de 433 000 NLG, acrescido de IVA no montante de 79 800 NLG. A partir de 1 de Janeiro de 1992, locou esse terreno ao Mixed Hockey Club Leusden.

20 Esse clube de hóquei não tem o direito de deduzir o IVA. No entanto, as partes no contrato de locação optaram pela tributação da locação, o que, tendo em conta o nexo existente entre a tributação e o direito à dedução, permitia ao Gemeente Leusden deduzir o IVA pago a montante sobre as despesas de arranjo do terreno.

21 Está assente que o Gemeente Leusden não podia beneficiar das disposições transitórias da lei de alteração, nomeadamente, devido ao facto de a renda paga pelo clube de hóquei não atingir a percentagem mínima prevista por aquelas disposições.

22 Subsequentemente à entrada em vigor da lei de alteração, foi exigido ao Gemeente Leusden um ajustamento do IVA, no montante de 15 960 NLG, para o período compreendido entre 1 de Janeiro de 1997 e 31 de Dezembro de 1998. O Gemeente Leusden apresentou reclamação ao Inspecteur dos impostos, que manteve a decisão de ajustamento.

23 O Gemeente Leusden interpôs recurso para o Gerechtshof te Amsterdam (Países Baixos), o qual foi julgado improcedente por acórdão de 5 de Junho de 2000. O Gemeente Leusden recorreu para o Hoge Raad der Nederlanden.

24 Ao apreciar um argumento baseado na violação do direito comunitário, o Hoge Raad recordou que o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex (C-381/97, Colect., p. I-8153), entendeu que um Estado-Membro que tenha feito uso da possibilidade prevista no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva e tenha, assim, concedido aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de certas locações de imóveis, pode suprimir, através de uma lei posterior, o referido direito de opção e repor, assim, em vigor a isenção. O Tribunal de Justiça deixou para o órgão jurisdicional de reenvio a decisão sobre a questão de saber se, no caso em apreço, tinham sido respeitados pelo legislador nacional os princípios gerais do direito comunitário da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica.

25 O Hoge Raad recordou, igualmente, que, no acórdão de 8 de Junho de 2000, Schlossstraße (C-396/98, Colect., p. I-4279), o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 17.º da Sexta Directiva no sentido de que «o direito, para um sujeito passivo, de deduzir o IVA pago sobre bens ou serviços que lhe foram fornecidos com vista à realização de certas operações de locação subsiste quando uma alteração legislativa, posterior ao fornecimento destes bens ou destes serviços mas anterior ao início das referidas operações, retira a esse sujeito passivo o direito de renunciar à isenção destas [...]». Segundo o n.º 51 desse acórdão, esta regra não é, contudo, aplicável quando o ajustamento tenha sido efectuado de acordo com as condições previstas no artigo 20.º da Sexta Directiva.

26 O Hoge Raad nota que esta doutrina não permite ajuizar do acerto da tese sustentada pelo Gemeente Leusden, segundo a qual o ajustamento a que se refere o artigo 20.º da Sexta Directiva não se pode aplicar quando, na sequência apenas de uma alteração legislativa, uma utilização sujeita ao IVA é alterada para uma utilização isenta, sem direito a dedução.

27 Em consequência, o Hoge Raad der Nederlanden, por acórdão de 14 de Dezembro de 2001, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 20.º, n.º 2, e 17.º da Sexta Directiva ou os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica que fazem parte da ordem jurídica comunitária opõem-se a que o IVA deduzido por um sujeito passivo – num caso isento de fraude ou de abuso e sem alteração da utilização pretendida, na acepção dos n.os 50 e 51 do acórdão que o Tribunal de Justiça proferiu no processo Schlosstraße – relativamente a um bem (imóvel) que lhe foi entregue para ser dado em locação (operação sujeita a IVA), seja regularizado nos termos do artigo 20.º, n.º 2, já referido, apenas com o fundamento de o sujeito passivo já não ter o direito de renunciar à isenção no que respeita a essa locação na sequência de uma alteração legislativa, e no que se refere aos anos do período de regularização ainda não transcorridos no momento em que desapareceu essa opção (no caso em apreço e de facto, em 1 de Janeiro de 1996)?

2) Caso a primeira questão mereça resposta afirmativa, a alteração legislativa é inaplicável apenas à dedução do imposto a que se refere a primeira questão ou é também inaplicável à tributação (por aplicação do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva) da entrega em locação a que se refere a primeira questão, e isto até ao termo do período de regularização?»

Processo C-7/02

28 A G&S Properties BV (a seguir «G&S»), uma das sociedades pertencente à Holin Groep, mandou construir, durante 1994 e 1995, um novo complexo de escritórios num terreno que possuía em Amsterdão. A Holin Groep deduziu o IVA que lhe foi facturado a este respeito.

29 Em meados de 1994, a G&S encetou negociações com o ING Bank NV (a seguir «banco») sobre a locação de uma parte do complexo de escritórios ou sobre a venda desse escritórios ao banco. Durante as negociações, a G&S e o banco partiram do pressuposto que, em caso de locação, se optaria pela tributação das locações.

30 Em Dezembro de 1995 foi assinado o contrato de locação, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1996. Depois dessa data, o banco terminou e adaptou o imóvel locado. Em 1 de Outubro de 1996 ocupou o imóvel locado, afectando-o às suas actividades bancárias, isentas de IVA. A Holin Groep, na qualidade de locador, e o banco, na qualidade de locatário, apresentaram ao Inspecteur dos impostos um pedido para que a locação fosse excluída da isenção do IVA.

31 Tendo em conta a entrada em vigor da nova lei, o pedido foi indeferido e exigido à Holin Groep um adicional de IVA no montante de 33 051 NLG, com fundamento na disposição da lei neerlandesa correspondente ao artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva. A Holin Groep apresentou reclamação ao Inspecteur dos impostos, que manteve a decisão inicial quanto ao montante devido a título principal.

32 A Holin Groep interpôs recurso no Gerechtshof te Amsterdam, o qual foi julgado improcedente por acórdão de 20 de Janeiro de 2000. Este órgão jurisdicional considerou que, em 31 de Março de 1995 às 18 horas, ainda não existia nenhum contrato de locação entre a Holin Groep e o banco e que não havia que aplicar as disposições transitórias da lei de alteração mesmo sendo certo que, naquela data, entre a Holin Groep e o banco existiam já compromissos pré-contratuais quanto à locação do bem imóvel. A Holin Groep interpôs recurso do referido acórdão no Hoge Raad der Nederlanden.

33 Por motivos semelhantes aos expendidos no âmbito do processo C-487/01, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«Os artigos 5.º, n.º 7, alínea a), e 17.º da Sexta Directiva, ou os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica opõem-se – num caso em que não há fraude ou abuso nem modificação da utilização projectada, na acepção dos n.os 50 e 51 do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça no processo Schlosstraße – à tributação ao abrigo desse artigo 5.º, n.º 7, alínea a), num caso em que o sujeito passivo deduziu o IVA que pagou por bens que lhe foram entregues ou por prestações que lhe foram fornecidas com vista à locação prevista de um determinado bem imóvel, sujeita a IVA, apenas porque o sujeito passivo já não tem o direito de renunciar à isenção para esta locação na sequência de uma alteração legislativa?»

2) A resposta eventualmente afirmativa à primeira questão aplica-se igualmente ao direito à dedução surgido no período compreendido entre o anúncio da alteração legislativa a que se refere a primeira questão e o início da entrada em vigor da referida alteração; por outras palavras, em caso de resposta afirmativa à primeira questão, os elementos do preço de custo conforme previsto no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, suportados depois do dia deste anúncio, podem ser tributados ao abrigo deste artigo 5.º, n.º 7, alínea a)?»

34 Por despacho do presidente da Quinta Secção do Tribunal de 6 de Novembro de 2002, os processos C-487/01 e C-7/02 foram apensos para efeitos da fase oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Processo C-487/01

Quanto à primeira questão

35 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional pergunta, no essencial, se os artigos 20.º, e 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva ou os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem a que o IVA, deduzido por um sujeito passivo relativamente a um bem (imóvel) que lhe foi entregue para ser dado em locação, operação sujeita a IVA, seja ajustado nos termos do artigo 20.º, n.º 2, dessa directiva, apenas com o fundamento de o sujeito passivo já não ter o direito de renunciar à isenção no que respeita à locação do referido imóvel na sequência de uma alteração legislativa, e no que se refere aos anos do período de ajustamento ainda não transcorridos no momento em que desapareceu essa opção.

– Observações apresentadas ao Tribunal

36 O Gemeente Leusden entende que não está obrigado a pagar qualquer importância a título de ajustamento do IVA, dado que a alteração legislativa constitui uma circunstância alheia à sua vontade na acepção do n.º 43 do acórdão Schlosstraße, já referido. O Gemeente Leusden alega que sempre julgou que podia deduzir o IVA suportado sobre o investimento e sobre as despesas de exploração. O Gemeente Leusden levou em conta esse elemento quando fixou a renda e estabeleceu um orçamento que equilibrava as despesas.

37 O Gemeente Leusden explica que não cumpre as condições previstas pelo direito transitório, designadamente a condição relativa ao montante mínimo da renda. O Gemeente Leusden sublinha que esse montante, designadamente, 7% das despesas, foi determinado com base na taxa dos empréstimos hipotecários de longa duração, isto é, tomando por base um rendimento positivo da locação. Segundo o Gemeente Leusden, tal regime é contrário ao princípio da Sexta Directiva, pois o objectivo de obter lucro não é exigido na locação de bens imóveis. No caso em apreço, o montante da renda foi fixado com fundamento em bases objectivas, mas de forma a operação ser neutra para o Gemeente Leusden do ponto de vista orçamental, o que explica que essa renda não tenha atingido o montante mínimo exigido pelas disposições transitórias.

38 O Gemeente Leusden refere que, segundo jurisprudência do Hoge Raad, a decisão de sujeitar a locação ao IVA não pode ser revogada durante a vigência do contrato. Quanto a uma alteração da renda, a mesma não estava prevista em disposição alguma do contrato de locação. Seria necessário propor, nos órgãos jurisdicionais civis, uma acção de resultados incertos. Em qualquer caso, um desfecho positivo dessa acção teria como

consequência que o locatário se veria obrigado a pagar uma renda substancialmente mais elevada e teria, por isso, dificuldades financeiras.

39 Pelo contrário, os Governos neerlandês e francês e a Comissão entendem que o Gemeente Leusden está sujeito a IVA nos termos da lei neerlandesa, que prevê um ajustamento permitido pelo artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

40 O Governo neerlandês explica que, antes de ser alterada, a lei neerlandesa dava origem a práticas destinadas a contornar a impossibilidade de um empresário isento deduzir o IVA cobrado sobre bens ou prestações. O Governo neerlandês dá o exemplo de um clube desportivo que, por estar isento do pagamento de IVA, não pode deduzir o IVA que lhe é cobrado pela aquisição de um terreno de desporto. A fim de contornar esta impossibilidade, o terreno é adquirido por um terceiro – frequentemente ligado ao clube – que o loca ao clube desportivo, sendo entendido que o clube e o terceiro optarão pela tributação da locação. Assim, o IVA que incide sobre o terreno desportivo pode ser integralmente deduzido pelo terceiro, ao passo que o clube desportivo apenas está sujeito ao IVA incidente sobre a renda, a qual é, frequentemente, fixada em montantes artificialmente baixos, tendo em conta as relações com o comprador. A propriedade do terreno será eventualmente transmitida após o termo do período de ajustamento de dez anos. Foi precisamente para tornar semelhantes manobras menos atractivas que os Estados-Membros decidiram alargar o período de ajustamento para vinte anos, através da Directiva 95/7.

41 Os Governos francês e neerlandês e a Comissão sustentam que o artigo 20.º da Sexta Directiva tem igualmente em vista as alterações legislativas. O teor geral daquela disposição e, mais especificamente, a utilização do advérbio «designadamente», no n.º 1, mostram que os ajustamentos nela descritos não são taxativos. Por outro lado, a previsão de um ajustamento em semelhante caso é conforme ao objectivo da referida disposição. O Governo neerlandês sublinha, a esse respeito, que os Estados-Membros devem poder reagir rapidamente a factos da vida económica como as situações abusivas. Se o ajustamento não for possível, há que esperar pelo fim do período de ajustamento para que uma alteração legislativa possa produzir efeitos. O Governo neerlandês observa, igualmente, que o artigo 20.º, n.º 6, da Sexta Directiva, que prevê medidas transitórias aplicáveis quando a entrada em vigor de uma nova lei levante dificuldades, não teria qualquer sentido se não fosse reconhecido aos Estados-Membros o direito de efectuar alterações legislativas. Por último, o mesmo governo sustenta que, se o legislador comunitário tivesse querido excluir do ajustamento todos os factos alheios à vontade do sujeito passivo, tê-lo-ia feito explicitamente.

42 Segundo o Governo francês, o ajustamento das deduções previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva e a equiparação, nos termos do artigo 5.º, n.os 6 e 7, da mesma directiva, de determinadas operações a entregas de bens efectuadas a título oneroso são dois dispositivos que têm o mesmo objectivo, o de impedir que o sujeito passivo que beneficiou do direito à dedução goze de vantagens economicamente injustificadas.

43 Segundo este governo, a inexistência de ajustamento levaria ao tratamento diferenciado de sujeitos passivos que exercem actividades económicas idênticas, o que seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA. Com efeito, um sujeito passivo que deixe de efectuar operações tributáveis em sede de IVA e que continue a afectar a essas operações bens de investimento em relação aos quais beneficiou de um direito à dedução integral e cujo valor não está totalmente consumido, ficaria numa situação favorável em comparação com uma pessoa que efectue operações da mesma natureza posteriormente à entrada em vigor das novas regras que lhe são aplicáveis e não possa exercer qualquer direito à dedução.

44 Este governo esclarece que o ajustamento é o prolongamento do dispositivo que entra em vigor quando um facto implica a tributação efectiva, em sede de IVA, de operações que anteriormente estavam isentas. Com efeito, nesse caso, os sujeitos passivos interessados estão autorizados a ajustar o direito à dedução que surge por força do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva, relativo aos bens de investimento por si adquiridos enquanto a sua

actividade estava isenta e que não puderam exercer, em aplicação do n.º 2 desse mesmo artigo, por inexistência de umnexo directo e imediato com as operações tributadas. Esse ajustamento é efectuado mediante uma dedução complementar igual a uma fracção do IVA que incidiu sobre esses bens de investimento e não pôde ser deduzido no momento da aquisição desses bens.

45 Os Governos neerlandês e francês e a Comissão sublinham a diferença existente entre a lei neerlandesa e a situação em causa no processo Schlossstraße, já referido. Neste último processo, estava em causa uma dedução já concedida que tinha sido afectada com efeitos retroactivos. No processo principal, está em causa ajustar a dedução em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva. Todos salientam o facto de, no caso vertente, não se tratar de um problema de efeitos retroactivos da lei neerlandesa, mas sim de uma situação na qual uma alteração legislativa tem efeitos sobre consequências futuras de factos produzidos na vigência de uma lei anterior.

46 Os Governos neerlandês e francês e a Comissão consideram que a legislação neerlandesa está em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva e que não ofende os princípios gerais de direito comunitário da segurança jurídica e da confiança legítima.

47 O Governo neerlandês recorda que, regra geral, o princípio da segurança jurídica se opõe ao efeito retroactivo dos actos comunitários, mas essa regra sofre uma excepção quando o objectivo a alcançar o exigir e quando a confiança legítima dos interessados for devidamente respeitada (acórdãos de 25 de Janeiro de 1979, Racke, 98/78, Colect., p. 53, n.º 20, e Decker, 99/78, Recueil p. 101, n.º 8, Colect., p. 77; bem como de 21 de Fevereiro de 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen e Zuckerfabrik Soest, C?143/88 e C?92/89, Colect., p. I?415, n.º 49). A este respeito, o Governo neerlandês esclarece que a medida se justificava tendo em conta os abusos detectados e que a confiança legítima dos empresários tinha sido preservada. Em primeiro lugar, a alteração legislativa foi de facto anunciada e por isso não podia constituir uma surpresa. Depois, o legislador neerlandês previu um regime transitório aplicável a inúmeras situações. Só não podem beneficiar deste regime transitório os casos em que o montante da renda paga pelo imóvel é reduzido em relação às despesas de investimento, ou seja, aqueles que apresentam características de abuso tais como os casos combatidos pela lei. Finalmente, o Governo neerlandês sublinha que, como resulta dos trabalhos preparatórios, foi concedido um prazo às partes num contrato de locação de um bem imóvel, para lhes dar a possibilidade de se concertarem quanto às consequências da futura lei.

– Resposta do Tribunal

48 Como o órgão jurisdicional de reenvio recordou, um Estado-Membro que tenha feito uso da possibilidade prevista no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva e tenha, assim, concedido aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de certas locações de imóveis pode suprimir, através de uma lei posterior, o referido direito de opção e repor, assim, em vigor a isenção (v., neste sentido, acórdão Belgocodex, já referido, n.º 27).

49 A questão que se coloca no caso em apreço é a de saber se a redução ou supressão do direito de optar pela tributação de determinadas locações de bens imóveis pode ter um efeito correlativo sobre o montante das deduções efectuadas sobre o imóvel objecto de locação e dar origem ao ajustamento dessas deduções em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva.

50 O artigo 20.º, n.º 2, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva prevê que as deduções relativas a bens de investimento imobiliários podem ser objecto de ajustamento durante dez anos. Este prazo foi alargado para vinte anos por força da Directiva 95/7.

51 Há que referir que o artigo 20.º da Sexta Directiva, que descreve um determinado número de hipóteses em que há lugar ao ajustamento, não prevê especificamente a hipótese de alteração legislativa. No entanto, tão-pouco a exclui.

52 Com efeito, o artigo 20.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que introduz as hipóteses descritas nesse número, contém o advérbio «designadamente», o que mostra que as hipóteses descritas nas alíneas a) e b) dessa disposição não constituem uma enumeração taxativa.

53 Além disso, o artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva trata das «alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções», ao passo que o artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva, que é específico para bens de investimento para os quais a duração do ajustamento é mais longa, esclarece que esse ajustamento é realizado em função das «alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos», prevendo portanto a hipótese de alteração do direito à dedução correlativa a uma alteração do direito de optar pela tributação de uma operação a jusante, que em princípio está isenta.

54 Nas suas alegações, o Gemeente Leusden alega que a alteração legislativa constitui uma circunstância alheia à sua vontade, por um lado, e que levou em conta a possibilidade de efectuar a dedução ao determinar o montante da renda pedida ao clube desportivo, por outro.

55 O primeiro argumento não resiste a uma leitura do artigo 20.º da Sexta Directiva. Segundo o n.º 1, alínea b), desse artigo, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento da dedução inicialmente efectuada respeitante às operações total ou parcialmente não pagas e nos casos de roubo. Resulta, pois, deste texto que um sujeito passivo pode ser obrigado a efectuar o ajustamento da dedução em circunstâncias alheias à sua vontade.

56 O segundo argumento avançado pelo Gemeente Leusden reporta-se aos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica. Com efeito, o Gemeente Leusden alega que tomou em conta a possibilidade de deduzir o IVA sobre os bens de investimento imobiliários ao determinar o montante da renda pedida ao clube desportivo.

57 A este propósito, deve recordar-se que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica fazem parte da ordem jurídica comunitária. Como tal, devem ser respeitados pelas instituições comunitárias (acórdão de 14 de Maio de 1975, CNTA/Comissão, 74/74, Colect., p. 183), mas igualmente pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que lhes conferem as directivas comunitárias (acórdãos Belgocodex, já referidos, n.º 26; e Schlossstraße, n.º 44; v., neste sentido, acórdão de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 44).

58 No caso em apreço, há que verificar, portanto, se a Sexta Directiva, numa interpretação conforme a estes princípios, se opõe a que um Estado-Membro suprima o direito de optar pela tributação da locação de imóveis, tendo como consequência o ajustamento das deduções efectuadas sobre os bens de investimento imobiliários objecto de locação.

59 Segundo jurisprudência constante do Tribunal, embora, regra geral, o princípio da segurança jurídica se oponha a que o alcance temporal de um acto comunitário tenha o seu início em data anterior à sua publicação, pode assim não ser, a título excepcional, quando a finalidade a atingir o exija e a confiança legítima dos interessados seja devidamente respeitada. Esta jurisprudência é igualmente aplicável no caso de retroactividade não estar prevista expressamente pelo próprio acto, mas resultar do seu conteúdo (acórdão de 11 de Julho de 1991, Crispolti, C-368/89, Colect., p. I-3695, n.º 17).

60 No que respeita às legislações nacionais adoptadas pelos Estados-Membros em matéria de IVA, o Tribunal decidiu, designadamente, que uma vez reconhecida a qualidade de sujeito passivo, aquela já não pode ser retirada com efeito retroactivo, exceptuadas as situações fraudulentas ou abusivas, sem infringir os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica, pois isso privaria o sujeito passivo, com efeito retroactivo, do direito de deduzir o IVA sobre as despesas de investimento que efectuou (v., neste sentido, acórdão de 8 de Junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, Colect., p. I-4321, n.os 34 a 38).

61 O Tribunal decidiu, igualmente, que um Estado-Membro não pode, através de um alteração legislativa ocorrida entre a data do fornecimento de bens ou serviços com vista à realização de determinadas operações económicas e a do início dessas operações, privar, com efeito retroactivo, um sujeito passivo do direito de renunciar à isenção de IVA para essas operações (v., neste sentido, acórdão Schlossstraße, já referido, n.º 43).

62 Ao contrário das legislações visadas nesses dois últimos processos julgados pelo Tribunal, a lei de alteração no processo principal não tem efeitos retroactivos e só dispõe para o futuro, dado que mantém a excepção à isenção até 29 de Dezembro de 1995, e, efectivamente, mesmo até 1 de Janeiro de 1996, segundo o órgão jurisdicional de reenvio. É por causa dos ajustamentos efectuados em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva que a entrada em vigor da lei pode prejudicar os interesses económicos de determinados sujeitos passivos vinculados por contratos de locação em vigor nessa data.

63 A este propósito importa notar que, embora o Tribunal tenha recordado nos acórdãos Breitsohl e Schlossstraße, já referidos, o princípio segundo o qual o direito a dedução, uma vez surgido, permanece adquirido, o recurso a esse princípio só tem lugar na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais ajustamentos em conformidade com as condições previstas no artigo 20.º da Sexta Directiva (v. acórdãos Schlossstraße, n.º 42, e Breitsohl, n.º 41, já referidos). Nestes dois processos, as questões submetidas ao Tribunal não tinham por objecto as possibilidades de regularização na aceção do artigo 20.º da Sexta Directiva.

64 Resulta desta primeira apreciação que nem o texto da directiva nem a jurisprudência do Tribunal se opõem a uma interpretação do artigo 20.º da Sexta Directiva no sentido de que uma alteração legislativa que suprime o direito de optar pela tributação da locação de imóveis tem como corolário a obrigação de proceder ao ajustamento das deduções efectuadas sobre um bem de investimento imobiliário.

65 Importa, portanto, verificar se os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem a esta interpretação.

66 No que respeita à confiança que um sujeito passivo possa ter quanto às possibilidades de dedução e o possa levar a aceitar uma renda de um montante tendo em conta essas possibilidades, importa notar que a mesma não assenta em nenhuma disposição da Sexta Directiva. Pelo contrário, o artigo 13.º, C, da Sexta Directiva dá aos Estados-Membros a possibilidade de conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de bens imóveis e também a de restringir o âmbito do direito de opção ou suprimi-lo. No que respeita a uma directiva em matéria fiscal, que contém determinadas disposições, como o artigo 13.º, C, que permitem amplos poderes aos Estados-Membros, uma alteração legislativa adoptada em conformidade com a directiva não pode ser considerada imprevisível.

67 Por outro lado, o prejuízo sofrido no caso de supressão do direito de opção não é específico do ajustamento das deduções. Com efeito, o proprietário de um imóvel locado, que esteja obrigado, na qualidade de locador, a efectuar obras indispensáveis no imóvel locado, sofreria um prejuízo semelhante se, antes da execução dessas obras, o legislador alterasse o direito de optar pela tributação da locação do imóvel, impedindo assim o proprietário de efectuar a dedução do IVA pago sobre essas obras, estando, no entanto, vinculado por um contrato de locação em vigor, nos termos do qual o montante da renda apenas toma em conta eventuais obras a efectuar e não o IVA incidente sobre as mesmas.

68 Portanto, qualquer alteração legislativa que suprima o direito de optar pela tributação de determinadas locações de imóveis é susceptível de causar um prejuízo ao sujeito passivo se este não tiver previsto a adaptação do montante da renda exigida ou se tiverem sido ou vierem a ser efectuadas despesas com o bem de investimento imobiliário.

Portanto, o prejuízo não é causado, especificamente, pela exigência de um ajustamento na aceção do artigo 20.º da Sexta Directiva.

69 Daqui se conclui que a Sexta Directiva, numa interpretação conforme aos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica, não se opõe a que um Estado-Membro suprima o direito de optar pela tributação da locação de imóveis, tendo como consequência o ajustamento das deduções efectuadas sobre os bens de investimento imobiliários objecto de locação, em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva.

70 Embora o artigo 20.º da Sexta Directiva, enquanto tal, não viole os princípios supramencionados, não está excluído, contudo, que o legislador os tenha violado, ao suprimir, sem ter em conta a confiança legítima por parte dos sujeitos passivos, susceptível de protecção, e sem que o objectivo a alcançar o exija, o direito de optar pela tributação da locação de imóveis de forma repentina e imprevisível, sem dar aos sujeitos passivos vinculados por contratos vigentes à data da entrada em vigor da lei o tempo necessário para se adaptarem à nova situação legislativa.

71 O Governo neerlandês alega que a lei de alteração foi aprovada para combater manobras de evasão fiscal, que foram adoptadas disposições transitórias para a alteração não afectar os contratos que não pudessem ser considerados manobras destinadas a iludir o imposto, que a lei de alteração foi anunciada muitos meses antes da sua entrada em vigor, designadamente por um comunicado de imprensa de Março de 1995, dando assim às partes num contrato de locação o tempo suficiente para renegociar os respectivos termos, e que as partes num contrato de locação de imóvel têm sempre a possibilidade, quando uma alteração do montante da renda não seja autorizada pelo contrato ou possível por via de negociação, de pedir ao órgão jurisdicional nacional que autorize essa alteração.

72 O Gemeente Leusden alega a impossibilidade de obter uma adaptação da renda, devido ao carácter aleatório do processo judicial exigido, por um lado, e às dificuldades financeiras nos quais colocaria ao clube desportivo se este tivesse de pagar uma renda mais elevada, por outro.

73 Importa notar, a título preliminar, que o argumento relativo à dificuldade, por parte do clube desportivo, em suportar financeiramente uma renda mais elevada não se baseia na confiança legítima do próprio sujeito passivo, ou seja, o Gemeente Leusden, mas sim na do locatário, o clube desportivo. Portanto, tal argumento não é pertinente e não deve, por isso, ser tomado em consideração.

74 Resulta das disposições de direito transitório, dos trabalhos preparatórios da lei de alteração e das explicações do Governo neerlandês que o legislador teve o cuidado de afectar o menos possível os contratos de locação vigentes à data da entrada em vigor dessa lei.

75 Quanto à existência de uma confiança legítima por parte de um sujeito passivo como o Gemeente Leusden, importa notar que, se o contrato de locação em causa no processo principal não fosse abrangido pelas disposições transitórias da lei, isso é devido ao montante pouco elevado da renda em relação aos encargos assumidos com o investimento. Portanto, tal contrato está abrangido pela lei de alteração na medida em que constitui aquilo que o Governo neerlandês presume ser uma manobra jurídica destinada a evitar uma tributação considerada demasiado elevada pelas partes.

76 Importa recordar, a este propósito, que, em conformidade com o artigo 13.º, B, da Sexta Directiva, os Estados-Membros isentarão a locação de bens imóveis nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples da isenção e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso. Resulta deste texto que a luta contra possíveis fraudes, evasões e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva.

77 Seria contrário a esse objectivo proibir um Estado-Membro de impor a aplicação imediata de uma lei que suprime o direito de optar pela tributação de determinados contratos de locação de bens imóveis, tendo como corolário a obrigação de proceder ao ajustamento das deduções efectuadas, quando esse Estado constate que o direito de opção é utilizado em mecanismos de evasão ao imposto. Um sujeito passivo não pode, portanto, basear a confiança legítima na manutenção de um enquadramento legislativo que permita a fraude, a evasão fiscal ou os abusos.

78 No que diz respeito às práticas abusivas, o Tribunal já observou que tal prática se verifica quando existe, por um lado, um conjunto de circunstâncias objectivas das quais resulte que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação comunitária, o objectivo pretendido por essa legislação não foi alcançado e, por outro, um elemento subjectivo que consiste na vontade de obter um benefício que resulta da legislação comunitária, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção (acórdão

de 14 de Dezembro de 2000, Emsland?Stärke, C?110/99, Colect., p. I?11569, n.os 52 e 53). O Tribunal decidiu que a obrigação de restituir o benefício indevidamente obtido na hipótese de ser demonstrada, desta forma, uma prática abusiva não viola o princípio da legalidade, sendo tão?só a consequência da verificação da existência da prática abusiva (acórdão Emsland?Stärke, já referido, n.º 56).

79 Quanto à evasão fiscal, mesmo que, segundo o direito de um Estado?Membro, um contribuinte não possa ser censurado por tirar proveito de uma disposição ou lacuna legislativa que lhe permite pagar menos impostos sem que por esse motivo haja uma prática abusiva, a supressão do enquadramento legislativo do qual um sujeito passivo de IVA tirou proveito não pode, enquanto tal, violar a confiança legítima baseada no direito comunitário.

80 Tendo em conta estes elementos, não é de considerar que uma medida como a lei de alteração possa ter ido mais longe do que o exigido pelo seu objectivo ou que tenha violado a confiança legítima dos sujeitos passivos.

81 Em qualquer caso, um sujeito passivo não pode depositar a sua confiança na ausência total de alteração legislativa, somente pode pôr em causa as modalidades de aplicação de tal alteração. No caso em apreço, verifica?se que o legislador neerlandês tomou medidas para evitar que os sujeitos passivos fossem surpreendidos pela aplicação da lei no que diz respeito aos ajustamentos ao direito à dedução. Com efeito, em 31 de Março de 1995, um comunicado de imprensa deu conta da alteração legislativa projectada e o legislador previu a passagem de uma locação tributada para uma locação isenta apenas a contar da entrada em vigor da lei, de forma a dar às partes num contrato de locação um prazo para se concertarem até essa data sobre as consequências que a alteração legislativa implicaria.

82 Tendo em conta todo o exposto, há que responder à questão colocada no processo C?487/01 da seguinte forma:

Os artigos 17.º e 20.º da Sexta Directiva não se opõem, numa interpretação conforme aos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica, a que um Estado?Membro suprima o direito de optar pela tributação da locação de imóveis, tendo como consequência o ajustamento das deduções efectuadas sobre os bens de investimento imobiliários objecto de locação, em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva.

Cabe ao Estado?Membro, quando suprime o direito de optar pela tributação de locação de imóveis, ter em conta, na escolha das modalidades de aplicação da alteração legislativa, a confiança legítima dos sujeitos passivos. A supressão do enquadramento legislativo do qual um sujeito passivo de IVA tirou proveito, pagando menos impostos, sem que por esse motivo haja uma prática abusiva, não pode contudo, enquanto tal, violar a confiança legítima baseada no direito comunitário.

Quanto à segunda questão

83 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não é necessário responder à segunda.

Processo C?7/02

Quanto à primeira questão

84 Com a primeira questão, o Hoge Raad pergunta, no essencial, se os artigos 5.º, n.º 7, alínea a), e 17.º da Sexta Directiva ou os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem, num caso em que não há fraude ou abuso nem modificação da utilização projectada, na acepção dos n.os 50 e 51 do acórdão Schlossstraße, à tributação ao abrigo desse artigo 5.º, n.º 7, alínea a), num caso em que o sujeito passivo deduziu o IVA que pagou por bens que lhe foram entregues ou por prestações que lhe foram fornecidas com vista à locação prevista de um determinado bem imóvel, sujeita a IVA, apenas porque o sujeito passivo já não tem o direito de renunciar à isenção para esta locação na sequência de uma alteração legislativa.

– Observações apresentadas ao Tribunal

85 Apesar de reconhecerem que o ajustamento das deduções previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva e a equiparação, nos termos do artigo 5.º, n.os 6 e 7, dessa mesma directiva, de determinadas operações a entregas de bens efectuadas a título oneroso são dois dispositivos que têm um objectivo semelhante, que é o de impedir que o sujeito passivo que beneficiou do direito à dedução goze de vantagens economicamente injustificadas, os Governos francês e do Reino Unido e a Comissão consideram que o ajustamento do direito à dedução deve ser efectuado com base no artigo 20.º da Sexta Directiva e não no artigo 5.º, n.º 7, dessa mesma directiva.

86 Observam que as disposições do referido artigo 5.º, n.º 7, visam exactamente o caso em que o sujeito passivo altera voluntariamente a afectação inicial dos seus bens de investimento, especialmente quando afecta bens ou os transfere de uma actividade tributável para uma actividade isenta, ou ainda quando põe termo à sua actividade profissional.

87 O Governo neerlandês considera que a Holin Groep pode ser sujeita ao IVA em conformidade com a disposição da lei neerlandesa correspondente ao artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva.

88 Segundo esse governo, a taxa de integração é aplicada após a entrada em vigor da lei de alteração, sem efeitos retroactivos. Essa taxa é determinada a partir do momento em que o prédio de escritórios é cedido para fins profissionais, no caso em apreço em 1 de Janeiro de 1996. Analogamente, se o prédio de escritórios tivesse sido entregue nessa data e, em seguida, o comprador o tivesse locado com isenção, o comprador/locador não teria o direito de deduzir o imposto pago a montante.

89 Por motivos idênticos aos invocados no processo C?487/01, o Governo neerlandês considera que não há violação dos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica.

– Resposta do Tribunal

90 Como explicaram os governos que apresentaram observações e a Comissão, a equiparação a uma entrega efectuada a título oneroso, nos termos do artigo 5.º, n.os 6 e 7, alínea a), da Sexta Directiva e o ajustamento previsto no artigo 20.º, n.º 2, da mesma directiva são dois mecanismos que têm o mesmo efeito económico, a saber, obrigar um sujeito passivo a pagar os montantes correspondentes às deduções a que não tinha direito.

91 Porém, as modalidades de pagamento são diferentes. Com efeito, enquanto o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva pressupõe que o pagamento é efectuado de uma só vez, o artigo 20.º, n.º 2, da mesma directiva prevê, no que diz respeito aos bens de investimento, ajustamentos fraccionados ao longo de vários anos.

92 Quanto ao pagamento de montantes correspondentes a deduções exigido por força de uma alteração legislativa pela qual um Estado?Membro suprimiu o direito de optar pela tributação da locação de imóveis, importa notar que essa circunstância não corresponde à hipótese descrita no artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva. Com efeito, esta disposição tem por objecto a afectação, pelo sujeito passivo, de um bem aos fins da sua empresa e não uma alteração legislativa que suprime o direito de optar pela tributação de uma operação económica em princípio isenta.

93 Daqui se conclui que só o artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva, que prevê ajustamentos em caso de alteração do direito à dedução, pode servir de fundamento para se exigir a um sujeito passivo o pagamento dos montantes inicialmente deduzidos sobre um bem de investimento imobiliário objecto de uma locação isenta.

94 Quanto ao respeito pelos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica no âmbito da aplicação do artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva, remete-se para os n.os 56 a 81 do presente acórdão.

95 Há, pois, que responder à questão colocada que o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva visa a afectação, pelo sujeito passivo, de um bem aos fins da sua empresa e não uma alteração legislativa que suprime o direito de optar pela tributação de uma operação económica em princípio isenta.

Quanto à segunda questão

96 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não é necessário responder à segunda.

Quanto às despesas

97 As despesas efectuadas pelos Governos neerlandês, francês e do Reino Unido e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden, por acórdãos de 14 e 21 de Dezembro 2001, declara:

1) Os artigos 17.º e 20.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, não se opõem, numa interpretação conforme aos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica, a que um Estado-Membro suprima o direito de optar pela tributação da locação de imóveis, tendo como consequência o ajustamento das deduções efectuadas sobre os bens de investimento imobiliários objecto de locação, em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva 77/388.

Cabe ao Estado-Membro, quando suprime o direito de optar pela tributação de locação de imóveis, ter em conta, na escolha das modalidades de aplicação da alteração legislativa, a confiança legítima dos sujeitos passivos. A supressão do enquadramento legislativo do qual um sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado tirou proveito, pagando menos impostos, sem que por esse motivo haja uma prática abusiva, não pode contudo, enquanto tal, violar a confiança legítima baseada no direito comunitário.

2) O artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 visa a afectação, pelo sujeito passivo, de um bem aos fins da sua empresa e não uma alteração legislativa que suprime o direito de optar pela tributação de uma operação económica em princípio isenta.

Jann

Timmermans

Rosas

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Abril de 2004.

O secretário

O presidente

R. Grass

V. Skouris

1 – Língua do processo: neerlandês.