CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL apresentadas em 15 de Setembro de 2005 [1]

I — Observações introdutórias

1. No presente processo, o Korkein Hallinto-oikeus finlandês pede ao Tribunal de Justiça que interprete a Sexta Directiva IVA 77/388/CEE do Conselho [2] (a seguir «Sexta Directiva»), mais precisamente a respeito do ajustamento das deduções relativamente a bens de investimento imobiliários.

2. Está essencialmente em causa a questão de saber se, à luz da Sexta Directiva, deve ser concedido um ajustamento da dedução relativamente a bens de investimento numa situação em que um imóvel é inicialmente utilizado para efeitos de uma actividade isenta de imposto e posteriormente para efeitos de uma actividade sujeita a imposto.

1 — Língua original: alemão.

2 — 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).

II — Quadro jurídico

A — *A Sexta Directiva*

3. O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva prevê:

«É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.»

4. O artigo 6.°, cuja epígrafe é «Prestações de serviços», tem o seguinte teor:

«2. São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.»

5. O artigo 13.°, cuja epígrafe é «Isenções no território do país», dispõe, designadamente, o seguinte:

«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 [...]

[...]

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.»

6. O artigo 17.º, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», prevê, designadamente, o seguinte:

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

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

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

[...]

6. O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

7. O artigo 20.º, cuja epígrafe é «Ajustamento das deduções», prevê, designadamente, o seguinte:

«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 se refere aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos.

— [...]

— 5. Sempre que, num Estado-Membro, os efeitos práticos da aplicação dos n.os 2 e 3 sejam insignificantes, esse Estado pode, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, renunciar à sua aplicação, tendo em conta a incidência global do imposto no Estado-Membro em causa e a necessidade de simplificação de ordem administrativa, desde que daí não resultem distorções de concorrência» [3].

B — *Direito nacional*

8. Na Finlândia, a Sexta Directiva foi transposta pela Arvonlisäverolaki (lei finlandesa sobre o IVA, a seguir «AVL»). As disposições relativas ao tratamento fiscal da transmissão de bens imóveis estão contidas nos artigos 27.º a 30.º da AVL. No termos do artigo 27.º, n.º 1, da AVL, a venda, a locação, a cedência da possibilidade de utilização e de outros direitos comparáveis sobre bens imóveis estão isentas de imposto [4]. Em derrogação desta disposição, o artigo 30.º da AVL prevê que um contribuinte pode pedir para ser tratado como sujeito passivo do imposto para efeitos da cessão de um direito de utilização de bens imóveis.

3 — Nota acerca do artigo 20.º da Sexta Directiva: A possibilidade de aumentar o período de ajustamento até 20 anos relativamente a edifícios só foi introduzida pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE 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). Anteriormente, a Sexta Directiva previa apenas um período de 10 anos.

4 — Nos termos do artigo 28.º, n.º 1, da AVL, um imóvel é uma parcela delimitada do solo, um edifício ou uma construção permanente ou uma parte destes imóveis.

9. Em conformidade com o artigo 106.º da AVL, que regula o direito à dedução no âmbito das prestações de serviços de construção, o proprietário de um imóvel que tenha pedido para ser tratado como sujeito passivo, ao abrigo do artigo 30.º, pode proceder às deduções relativas a serviços ou a bens que tenha adquirido, antes da apresentação desse pedido, para efeitos da transmissão, sujeita a imposto, do imóvel. Exige-se, porém, que o proprietário do imóvel tenha pedido para ser tratado como sujeito passivo no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel. O direito à dedução nos termos deste artigo aplica-se apenas a novas construções ou a renovações substanciais de imóveis.

10. A AVL não permite o ajustamento das deduções relativas à aquisição de um imóvel ou a uma nova construção e a renovações substanciais ou outro ajustamento em benefício do sujeito passivo; o mesmo é válido nos casos, como o presente, em que o pedido de tratamento como sujeito passivo tenha sido apresentado após a referida data, embora o imóvel tenha sido inicialmente utilizado para efeitos de uma operação isenta de imposto e posteriormente utilizado para efeitos de uma operação sujeita a imposto.

III — Matéria de facto, processo principal e questões prejudiciais

11. A cidade de Uusikaupunki (a seguir «Uusikaupunki») procedeu a trabalhos de renovação de uma casa da qual era proprietária e arrendou-a ao Estado finlandês, uma parte a partir de 1 de Junho de 1995 e a outra parte a partir de 1 de Setembro de 1995. Arrendou ainda, a partir de 31 de Agosto de 1995, um pavilhão industrial por ela construído a uma empresa sujeita a IVA.

12. A Uusikaupunki apresentou à Administração Fiscal regional do sudoeste da Finlândia, ao abrigo do artigo 30.º da AVL, um pedido para ser considerada sujeita a IVA para efeitos dessas transacções. A administração fiscal registou como início da tributação a data de apresentação do pedido, ou seja, 4 de Abril de 1996, devido ao facto de o pedido ter sido apresentado mais de seis meses após o momento em que os imóveis tinham sido entregues para utilização, subsequentemente ao termo dos trabalhos de construção.

13. Por pedidos de 8 de Setembro de 1998 e de 30 de Março de 2000, a Uusikaupunki solicitou à administração fiscal, com base no 20.º da Sexta Directiva, o reembolso do IVA incluído nas despesas de renovação e de construção relativamente aos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999. O montante requerido ascende a 1 651 653 FIM, acrescidos dos juros legais.

14. Na sua decisão de 3 de Maio de 2000, a administração fiscal regional indeferiu os pedidos da Uusikaupunki com o fundamento de que as deduções não podiam ser objecto de ajustamento ao abrigo do artigo 20.º da Sexta Directiva. Segundo o artigo 106.º da

AVL, o proprietário de um imóvel que pediu para ser tratado como sujeito passivo nos termos do artigo 30.º da AVL só pode proceder às deduções relativas a serviços ou mercadorias que tenha utilizado ou adquirido, antes da apresentação desse pedido, para efeitos da transmissão sujeita a imposto do imóvel ou deduzir o imposto pago sobre os trabalhos de construção que tenha ele próprio efectuado para esse efeito, se o seu pedido para ser tratado como sujeito passivo tiver sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel.

15. A Uusikaupunki interpôs recurso da decisão da administração fiscal regional para o Hallinto-oikeus, (tribunal administrativo de Helsínquia), que negou provimento ao recurso. Seguidamente, interpôs recurso deste acórdão do Hallinto-oikeus para o Korkein Hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo finlandês).

16. Segundo o Korkein Hallinto-oikeus, nesse processo discute-se a questão de saber se as disposições da AVL relativas ao pedido de tratamento como sujeito passivo no âmbito da cessão de um direito de uso de bens imóveis violam as disposições da Sexta Directiva sobre o direito à dedução. A decisão do litígio pelo órgão jurisdicional de reenvio depende da interpretação da Sexta Directiva, em especial do artigo 20.º, que regula o ajustamento das deduções. O órgão jurisdicional de reenvio considera pacífico que a cidade Uusikaupunki actuou na qualidade de sujeito passivo nas aquisições respeitantes à renovação substancial do imóvel e à nova construção e que estas aquisições ocorreram no âmbito de uma actividade económica da cidade.

17. Pelos fundamentos expostos, por despacho proferido em 16 de Abril de 2004 no processo pendente nesse tribunal, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 19 de Abril de 2004, o Korkein Hallinto-oikeus submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão a título prejudicial:

«1) O artigo 20.º da Directiva 77/388/CEE deve ser interpretado no sentido de que, sem prejuízo do disposto no seu n.º 5, o ajustamento das deduções referido no mesmo artigo é obrigatório para o Estado-Membro no que respeita aos bens de investimento?

2) O artigo 20.º da Directiva 77/388/CEE deve ser interpretado no sentido de que o ajustamento das deduções referido neste artigo é igualmente aplicável numa situação em que um bem de investimento, no caso concreto um imóvel, foi inicialmente afectado a uma actividade isenta, na qual as deduções estavam inicialmente excluídas na íntegra, e só mais tarde, durante o período de ajustamento, é que o bem foi utilizado para efeitos de uma actividade sujeita a IVA?

3) O artigo 13.°, C, segundo parágrafo, da directiva pode ser interpretado no sentido de que o direito à dedução no que se refere a aquisições relativas a investimentos imobiliários pode ser restringido pelo Estado-Membro do modo previsto na lei finlandesa relativa ao IVA, de forma a que esse direito esteja completamente excluído em situações como as do presente processo?

4) O artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva pode ser interpretado no sentido de que o direito à dedução no que respeita a aquisições relativas a investimentos imobiliários pode ser restringido pelo Estado-Membro do modo previsto na lei finlandesa relativa ao IVA, de forma a que esse direito esteja completamente excluído em situações como a do presente processo?»

IV — Quanto à primeira questão prejudicial

18. Através da sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se — sem prejuízo do disposto no artigo 20.°, n.° 5, da Sexta Directiva — os Estados-Membros estão obrigados, por força do artigo 20.°, n.° 2, da mesma directiva, a prever um ajustamento das deduções em relação a bens de investimento ou se a Sexta Directiva apenas prevê este ajustamento a título facultativo.

19. Relativamente às razões subjacentes a esta questão, deve observar-se que, em conformidade com o afirmado pelo órgão jurisdicional nacional no seu despacho de reenvio, a AVL não prevê qualquer processo de ajustamento relativamente a bens de investimento.

A — *Os principais argumentos das partes e dos intervenientes*

20. Do ponto de vista do Governo finlandês, a possibilidade de ajustamento das deduções, prevista no artigo 20.° da Sexta Directiva, não deve ser considerada obrigatória por várias razões. Em primeiro lugar, o ajustamento previsto no artigo 20.° deve ser entendido como uma alternativa às disposições do artigo 5.°, n.° 6, e do artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva, que regulam a tributação de entregas de bens e de prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo para seu uso privado. Estes dois mecanismos de tributação prosseguem, em larga medida, objectivos semelhantes e não podem igualmente ser cumulativamente aplicados à mesma situação. Em segundo lugar, nos termos do artigo 20.°, n.° 4, da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem definir o conceito de «bens de investimento» e nada na directiva sugere que as prestações de serviços de construção devem necessariamente ser abrangidas pelo conceito de «bens de investimento». Em terceiro lugar, o artigo 20.°, n.° 5, da Sexta Directiva concede aos Estados-Membros a possibilidade de, em determinadas circunstâncias, que se verificam no caso da Finlândia, não aplicar as disposições relativas ao ajustamento das deduções.

21. A Uusikaupunki, a Comissão e o Governo italiano defendem a opinião de que o artigo 20.º da Sexta Directiva obriga a prever um processo de ajustamento relativamente a bens de investimento.

B — *Apreciação*

22. Antes de mais, deve recordar-se que, nos termos do artigo 249.º, terceiro parágrafo, CE, uma directiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar e que, segundo jurisprudência assente, os Estados-Membros têm a obrigação de adoptar todas as medidas necessárias para transpor uma directiva integral e eficazmente [5].

23. O artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva prevê que, «[n]o 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».

24. Como a Uusikaupunki, o Governo italiano e a Comissão observaram de modo pertinente, esta redacção não permite concluir que os Estados-Membros têm a liberdade de não prever um ajustamento relativamente a bens de investimento. Também o facto de o artigo 20.º, n.º 5, da Sexta Directiva prever condições precisas nas quais um Estado-Membro pode excepcionalmente renunciar à aplicação dos n.os 2 e 3 deste artigo, que regulam o ajustamento relativamente a bens de investimento, reforça esta conclusão.

25. Além disso, a argumentação do Governo finlandês a respeito do artigo 5.º, n.º 6, e do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva não pode ser aceite. Do facto de, como o Governo finlandês observou, estas disposições da Sexta Directiva sobre a afectação de bens ou a prestação de serviços para uso privado do empresário prosseguirem, em parte, os mesmos objectivos que o ajustamento e poderem, em determinadas circunstâncias, incidir sobre a mesma situação, não decorre desde logo que um Estado-Membro se pode abster de prever um ajustamento relativamente a bens de investimento. Os dois mecanismos não se sobrepõem em tão ampla medida que possam ser vistos como mecanismos «alternativos», só sendo, pelo contrário, concebíveis sobreposições em determinadas hipóteses de «afectação pessoal» de bens ou serviços.

26. Na medida em que, como o Governo finlandês afirmou, as possíveis sobreposições gerem problemas de aplicação prática, estes

5 — V., designadamente, acórdãos de 7 de Maio de 2002, Comissão/Suécia (C-478/99, Colect., p. I-4147, n.º 15), e de 26 de Junho de 2003, Comissão/França (C-233/00, Colect., p. I-6625, n.º 75).

devem ser solucionados tendo, tanto quanto possível, em consideração os princípios subjacentes à Sexta Directiva, como a garantia da neutralidade do IVA. Na minha opinião, essas dificuldades não são, só por si, adequadas para exonerar um Estado-Membro da obrigação de prever um ajustamento relativamente a bens de investimento, em conformidade com o artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

27. Acresce que o ajustamento das deduções previsto no artigo 20.° da Sexta Directiva — e, nesta medida, diferentemente do regime relativo à tributação das afectações de bens ou das prestações de serviços para uso privado — constitui um complemento necessário do direito à dedução previsto no artigo 17.° da Sexta Directiva, o qual visa exonerar inteiramente o empresário do IVA, devido ou pago, no âmbito das suas actividades económicas e assegurar desta forma a neutralidade do IVA [6].

28. Na medida em que o processo de ajustamento permite, designadamente, ter em conta alterações dos elementos tomados em consideração na determinação inicial do montante das deduções — o que é sobretudo significativo no caso de bens de investimento que permanecem durante um longo período no património da empresa [7] —, ele contribui para uma maior exactidão da dedução do imposto pago a montante.

29. Por último, no que se refere ao artigo 20.°, n.° 5, da Sexta Directiva, é manifesto que a primeira questão prejudicial em si mesma não tem por objecto a questão de saber se as condições para a aplicação desta disposição derrogatória estão preenchidas no presente caso.

30. Na sequência do exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão prejudicial que o artigo 20.° da Sexta Directiva, sem prejuízo do disposto no seu n.° 5, deve ser interpretado no sentido de que obriga os Estados-Membros a preverem um ajustamento das deduções relativamente a bens de investimento.

V — Quanto à segunda questão prejudicial

31. Através da sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o artigo 20.°

6 — V., designadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655, n.° 19), e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa SL e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.° 44).

7 — V. n.° 37 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral C. O. Lenz em 15 de Fevereiro de 1996 no processo Régie dauphinoise (C-306/94, acórdão de 11 de Julho de 1996, Colect., p. I-3695).

da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o ajustamento também deve ser aplicado numa situação em que um bem de investimento, no presente caso um imóvel, é inicialmente utilizado no âmbito de uma actividade isenta de imposto, que não confere direito à dedução do imposto pago a montante, e, posteriormente, é utilizado no âmbito de uma actividade sujeita a imposto, o que permite que o IVA incluído no bem de investimento seja deduzido.

A — *Os principais argumentos das partes*

32. A Uusikaupunki e a Comissão são da opinião de que o ajustamento das deduções é aplicável no presente caso. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em especial o acórdão que proferiu no processo Lennartz [8], importa saber se a aquisição dos bens ou serviços para um bem de investimento foi realizada na qualidade de sujeito passivo. A utilização imediata dos bens para efeitos de uma actividade sujeita a imposto não constitui um pressuposto de aplicação do artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva. No presente caso, os trabalhos de renovação e de construção foram realizados para um sujeito passivo, embora as operações em questão não fossem inicialmente tributadas.

33. O Governo finlandês afirma que o acórdão Lennartz [9] tem apenas por objecto um caso em que um Estado-Membro aplica o ajustamento das deduções previsto no artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva. O Tribunal de Justiça não se pronunciou, porém, acerca da questão da aplicabilidade da dedução num caso em que num Estado-Membro — como na Finlândia — só é aplicado o artigo 17.°, que regula a constituição e o âmbito do direito à dedução, e não o artigo 20.°, que regula o ajustamento. Nessas circunstâncias, o direito à dedução deve ser unicamente apreciado com base na situação existente no momento da aquisição das prestações a montante. Se esta aquisição tiver lugar para os fins de uma actividade isenta de imposto, não existe, por conseguinte, constituição de qualquer direito à dedução.

34. O Governo italiano entende que o ajustamento das deduções previsto no artigo 20.° da Sexta Directiva não é aplicável num caso como o presente. Com efeito, os Estados-Membros podem excluir esse ajustamento quando a alteração do direito à dedução se deva a uma decisão voluntária do sujeito passivo.

B — *Apreciação*

35. Em primeiro lugar, há que fazer referência à relação existente entre a constituição do direito à dedução, por um lado, e a aplicação do ajustamento das deduções, por outro.

8 — Acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795).

9 — Acórdão já referido na nota 8.

36. Como o Tribunal de Justiça já declarou, decorre do sistema da Sexta Directiva e da redacção do seu artigo 20.º, n.º 2, que esta disposição se limita a estabelecer o processo de cálculo do ajustamento das deduções iniciais e que não pode, assim, dar origem a um direito à dedução nem transformar o imposto pago por um sujeito passivo relativamente às próprias operações não tributáveis em imposto dedutível, na acepção do artigo 17.º [10].

37. Por consequência, a aplicação do mecanismo de ajustamento depende da questão de saber se houve constituição de um direito à dedução nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva.

38. Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Segundo o artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva, este momento coincide com aquele em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação dos serviços [11].

39. Segundo jurisprudência assente, a existência de um direito à dedução depende da questão de saber se a pessoa que adquire bens ou serviços actua nesse momento na sua qualidade de sujeito passivo, ou seja, se adquiriu os bens para os fins da sua actividade económica, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, o que constitui uma questão de facto cuja apreciação deve ter em conta os dados do caso concreto [12].

40. No presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio considera, em qualquer caso, pacífico que a Uusikaupunki foi destinatária dos trabalhos de construção e de renovação realizados no bem de investimento em questão no âmbito das suas actividades económicas e enquanto sujeito passivo.

41. Deve, por conseguinte, concluir-se que, no presente caso, a qualidade de sujeito passivo, enquanto pressuposto da constituição de um direito à dedução, do qual depende a aplicação do mecanismo de ajustamento, está preenchida.

42. Acresce que o IVA pago por bens ou serviços só pode ser deduzido se estes bens ou serviços forem utilizados para actividades sujeitas a imposto [13].

43. Na minha opinião, o facto de o bem de investimento no qual foram realizados os trabalhos de construção e de renovação ter

10 — V. acórdãos Lennartz, já referido na nota 8, n.ºs 11 e 12, e de 2 de Junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Colect., p. I-4685, n.º 38).

11 — V., designadamente, acórdão Waterschap Zeeuws Vlaanderen, já referido na nota 10, n.º 31.

12 — V. acórdãos Lennartz, já referido na nota 8, n.ºs 8, 15 e 21, e Waterschap Zeeuws Vlaanderen, já referido na nota 10, n.ºs 31 e 32.

13 — Acórdão de 29 de Abril de 2004, Faxworld (C-137/02, Colect., p. I-5547, n.º 24).

sido inicialmente utilizado para operações isentas de imposto e só ter sido utilizado para operações sujeitas a imposto num momento posterior, devido ao exercício do direito de opção, não se opõe ao direito à dedução e, em consequência, à aplicação de um ajustamento das deduções iniciais.

44. Com efeito, como o Tribunal de Justiça afirmou no acórdão Lennartz, a utilização que é dada às mercadorias ou aos serviços, ou a que lhes é destinada, deve ser distinguida da sua aquisição por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes. Como o Tribunal também declarou nesse acórdão, resulta daqui que «a utilização imediata de bens para operações tributáveis ou isentas não constitui, por si só, um pressuposto de aplicação do artigo 20.º, n.º 2» [14].

45. Por conseguinte, parto do princípio de que o ajustamento referido neste artigo também é, em princípio, aplicável num caso, como o presente, em que um bem de investimento é inicialmente utilizado no âmbito de uma actividade isenta e é posteriormente utilizado no âmbito de uma actividade tributável, desde que as prestações a montante em questão — os bens e serviços adquiridos para o bem de investimento — tenham sido adquiridas na qualidade de sujeito passivo [15].

46. Dado que o bem de investimento, no qual estava incluído o IVA, que foi pago pela Uusikaupunki pelos trabalhos de construção e de renovação, não foi inicialmente utilizado, nem mesmo em parte, para fins das suas operações tributáveis, o montante da dedução inicial devia ser fixado em zero. A alteração subsequente dos elementos que deviam ser inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, isto é, a utilização para operações tributáveis, deve, em conformidade com o que foi acima afirmado, ser seguidamente tida em conta através do ajustamento, de forma a obter a maior concordância possível entre o âmbito das actividades tributáveis e o direito à dedução. Esta solução é conforme com a finalidade, já referida, do regime das deduções, que consiste em exonerar inteiramente o empresário do IVA devido ou pago no âmbito das suas actividades económicas e assegurar desta forma a neutralidade do IVA [16].

14 — Acórdão Lennartz, já referido na nota 8, n.os 15 e 16.

15 — O advogado-geral F. G. Jacobs também concluiu neste sentido, nas conclusões que apresentou em 30 de Abril de 1991 no processo Lennartz (acórdão já referido na nota 8), que «o artigo 20.º, n.º 2, pode aplicar-se [...] mesmo quando um sujeito passivo adquire inicialmente os bens com vista a operações económicas que não autorizam o direito à dedução, nos termos do artigo 17.º, n.os 2 e 3 (por exemplo, para entregas isentas), utilizando no entanto os bens, nos anos seguintes [d]o período de ajustamento, em operações em relação às quais o IVA é dedutível».

16 — V., *supra*, n.º 27.

47. A não aplicação do mecanismo de ajustamento num caso em que um bem de investimento é inicialmente utilizado para fins de operações isentas de imposto e, posteriormente, para fins de operações tributáveis teria, pelo contrário, como consequência que os bens e serviços adquiridos, cujo valor está incluído no bem de investimento, acabariam por ser várias vezes sujeitos ao IVA, contrariamente ao princípio da neutralidade.

48. Face ao exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à segunda questão prejudicial que o artigo 20.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o ajustamento é igualmente aplicável numa situação em que um bem de investimento, no presente caso um imóvel, é inicialmente utilizado no âmbito de uma actividade isenta, que não confere direito à dedução do imposto pago a montante, e, posteriormente, é utilizado no âmbito de uma actividade sujeita a imposto.

VI — Quanto à terceira questão prejudicial

49. A terceira questão prejudicial deve ser entendida tendo em conta que a AVL exclui a dedução do IVA pago, antes da apresentação do pedido de tratamento como sujeito passivo, no âmbito de investimentos imobiliários, quando esse pedido não seja apresentado no prazo de seis meses.

50. A terceira questão consiste, portanto, essencialmente em saber se o artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro que concede aos seus contribuintes o direito de optarem pela tributação da utilização de um imóvel exclua completamente a dedução do IVA pago por investimentos imobiliários antes da apresentação do pedido de tratamento da locação do imóvel como operação tributável, quando esse pedido não seja apresentado no prazo de seis meses.

A — *Os principais argumentos das partes e dos intervenientes*

51. Os Governos finlandês e italiano defendem que o artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva permite restringir o direito à dedução do imposto pago a montante.

52. O Governo finlandês alega que, em conformidade com a redacção do artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem restringir o direito à dedução do imposto pago a montante. O sentido da opção pela tributação consiste em permitir a dedução de despesas relacionadas com imóveis. A possibilidade de os Estados-Membros limitarem o âmbito do direito à dedução repercute-se necessariamente sobre o direito à dedução destas despesas.

53. O Governo italiano parte do princípio de que o direito de opção pela tributação não implica um direito à dedução relativamente a aquisições no passado. Só produz efeitos, por conseguinte, relativamente a aquisições futuras. Com base no artigo 13.°, C, e, em especial, no artigo 18.°, n.° 3, da Sexta Directiva, os Estados-Membros têm, porém, a possibilidade de prever a retroactividade do direito de opção pela tributação da locação de bens imóveis, mas não existe qualquer obrigação de o fazerem.

56. A Comissão segue, em ampla medida, esta opinião e declara que, logo que o sujeito passivo tenha exercido o seu direito à dedução em conformidade com o direito nacional, se aplicam automaticamente os artigos 17.° a 20.° da Sexta Directiva. À luz da jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, neste caso, os Estados-Membros não podem continuar a restringir o direito à dedução.

B — *Apreciação*

54. A Uusikaupunki e a Comissão defendem que o artigo 13.°, C, não autoriza os Estados-Membros a restringir o direito à dedução em matéria de investimentos imobiliários de modo a excluí-lo completamente em determinadas circunstâncias.

57. A Sexta Directiva prevê, no seu título X (artigos 13.° a 1.°), várias situações de isenção, entre as quais a locação de bens imóveis, prevista no seu artigo 13.°, B, alínea b).

55. Ao interpretar o artigo 13.°, C, da Sexta Directiva, a Uusikaupunki distingue entre, por um lado, a possibilidade de os Estados-Membros restringirem o âmbito do direito de opção e, por outro, a fixação das regras do seu exercício. Do ponto de vista da Uusikaupunki, a questão do âmbito do direito de opção é irrelevante no caso em apreço, dado que é pacífico que a Uusikaupunki tinha um direito de opção e que o exerceu. No que se refere à fixação das regras do exercício deste direito de opção, esta possibilidade não permite à Finlândia restringir o direito à dedução de forma a excluí-lo completamente.

58. O artigo 13.°, C, primeiro parágrafo, alínea a), concede, porém, aos Estados-Membros a faculdade de «reintroduzirem» a tributação mediante a concessão aos seus contribuintes do direito de optarem pela tributação.

59. Nos termos do artigo 13.°, C, segundo parágrafo, os Estados-Membros podem restringir o âmbito deste direito de opção e fixar as regras do seu exercício.

60. O Tribunal de Justiça já decidiu que os Estados-Membros podem, no exercício desta faculdade, conceder aos beneficiários das isenções previstas pela Sexta Directiva a possibilidade de renunciarem à isenção, ou em todos os casos, ou dentro de certos limites, ou ainda sob certas condições [17].

61. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, daí resulta que os Estados-Membros gozam de um amplo poder de apreciação no âmbito das disposições do artigo 13.º, B e C, da Sexta Directiva [18].

62. A este respeito, parece-me relevante observar, em primeiro lugar, que a faculdade concedida aos Estados-Membros pelo artigo 13.º, C, e a margem de apreciação a ela associada tem por objecto a concessão ou não aos seus contribuintes do direito de optarem pela tributação [19].

63. Há que dar razão à Comissão quando afirma que o artigo 13.º, C, que regula a tributação, não pode, em princípio, servir de base para os Estados-Membros restringirem directamente o âmbito de outras regras da Sexta Directiva ou de direitos como o direito à dedução.

64. No presente caso, tenho dúvidas, desde logo, sobre se a exclusão total da dedutibilidade do IVA pago — previamente ao exercício do direito de opção — por investimentos no imóvel em causa, no caso de ter decorrido um prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel, ainda é abrangida pela faculdade de os Estados-Membros restringirem o âmbito do direito de opção pela tributação ou de fixarem as regras de exercício deste direito ao abrigo do artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

65. É certo que, ao abrigo deste artigo, os Estados-Membros podem regular o pedido de tratamento como sujeito passivo e prever um procedimento de aprovação [20] bem como determinar que a locação do bem imóvel só seja tributada após a apresentação desse pedido e não seja também retroactivamente tratada como operação tributável. No entanto, a exclusão total da dedutibilidade, sobretudo por via do ajustamento, do IVA pago por investimentos imobiliários antes da apresentação do referido pedido já não diz, em meu entender, respeito à tributação da locação de bens imóveis e ao âmbito do direito de optar por essa tributação ou de fixar as regras do exercício desse direito.

66. Mesmo que se admita que essa exclusão deve ser considerada uma restrição do âmbito do direito de opção ou uma regra

17 — Acórdãos de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex (C-381/97, Colect., p. I-8153, n.º 16), e de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.º 38).

18 — Acórdão Belgocodex, já referido na nota 17, n.ºs 16 e 17.

19 — V., *ibidem*, n.º 17.

20 — V., a este respeito, acórdão de 9 de Setembro de 2004, Objekt Kirchberg (C-269/03, Colect., p. I-8067, n.º 23).

do seu exercício, na acepção do artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, há, porém, que ter em conta que o direito de opção com base nesta disposição não pode, enquanto tal, ser lesado de modo injustificado [21].

67. Importa considerar a este respeito que um elemento basilar do sistema do IVA consiste no facto de, em todas as operações, o IVA só ser devido com prévia dedução do montante do IVA que tenha incidido directamente sobre o custo dos diferentes elementos constitutivos do preço dos bens e serviços [22].

68. Em meu entender, à luz do exposto, os Estados-Membros têm, porventura, o poder discricionário de não reconhecer qualquer efeito retroactivo ao exercício da opção pela tributação, uma vez que não é possível exercer *a posteriori* o direito à dedução relativamente ao período anterior ao exercício do direito de opção. Parece-me, pelo contrário, constituir uma restrição excessiva do direito de opção e ser contrário ao princípio da neutralidade fiscal que não deva ser, pelo menos, possível proceder à dedução do IVA pago, antes do exercício do direito de opção, por investimentos imobiliários no período de ajustamento remanescente após o exercício do direito de opção e na proporção prescrita no artigo 20.º, n.º 2, para o ajustamento.

69. Em consequência, proponho que o Tribunal de Justiça responda à terceira questão prejudicial que o artigo 13.º, C, segundo parágrafo, não deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus contribuintes o direito de optarem pela tributação da utilização de um imóvel pode excluir completamente a dedução do IVA pago por investimentos imobiliários antes da apresentação do pedido de tratamento da locação do imóvel como operação tributável, quando esse pedido não seja apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel.

VII — Quanto à quarta questão prejudicial

70. A quarta questão prejudicial consiste essencialmente em saber se o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro que concede aos seus contribuintes o direito de optarem pela tributação da utilização de um imóvel exclua completamente a dedução do IVA pago por investimentos imobiliários antes da apresentação do pedido de tratamento da locação do imóvel como operação tributável, quando esse pedido não seja apresentado no prazo de seis meses.

21 — V., *ibidem*, n.º 24.

22 — V., designadamente, acórdão Rompelman, já referido na nota 6, n.º 16.

A — *Os principais argumentos das partes e dos intervenientes*

71. Na opinião do Governo finlandês, as regras do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva autorizam os Estados-Membros a limitar o direito à dedução em matéria de investimentos imobiliários e mesmo de forma a que esse direito seja completamente excluído, como se faz, no caso em apreço, com a AVL. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, só são contrárias à Sexta Directiva as exclusões que abrangem, de um modo geral, todos os bens ou serviços.

72. A Uusikaupunki e a Comissão sustentam, ao invés, que o artigo 17.º, n.º 6, não é aplicável no caso em apreço. As normas finlandesas constituem mais uma renúncia ao ajustamento das deduções, previsto no artigo 20.º, do que uma exclusão do direito à dedução previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva.

73. O Governo italiano baseia-se nas suas observações a respeito da segunda questão prejudicial. Em seu entender, através do artigo 106.º da AVL, a Finlândia concedeu, em todo o caso, aos contribuintes um direito à dedução que a directiva, na realidade, não prevê. O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva só é aplicável em caso de limitação e não em caso de ampliação do direito à dedução e é, por este motivo, irrelevante para o presente caso.

B — *Apreciação*

74. Nos termos do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, «[a]té à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões» previstas na sua legislação nacional no momento da entrada em vigor da presente directiva. O conceito de «exclusões» utilizado neste parágrafo conjuga-se com o do artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo [23].

75. Esta disposição prevê a adopção de disposições pelo Conselho, que determinarão «quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado». Nos termos da segunda frase desta disposição, serão, em qualquer caso, «excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como as despesas sumptuárias, recreativas ou de representação».

23 — V. acórdão de 18 de Junho de 1998, Comissão/França (C-43/96, Colect., p. I-3903, n.ºs 17 e 18).

76. O artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo, refere-se assim a determinadas categorias ou tipos de despesas, em especial — mas não apenas — às despesas que não têm carácter exclusivamente profissional [24].

77. Na génese do artigo 17.º, n.º 6, está, por um lado, o facto, para o qual a Comissão remeteu na exposição de motivos da sua proposta, de determinadas despesas, embora efectuadas no quadro do funcionamento normal da empresa, serem difíceis de ser distinguidas consoante a sua utilização profissional e a sua utilização privada. Por outro lado, deve notar-se que, aquando da adopção da Sexta Directiva, os Estados-Membros não conseguiram pôr-se de acordo em relação às despesas de transporte de pessoas [25].

78. A faculdade estabelecida no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, em benefício dos Estados-Membros, consiste assim na possibilidade de estes manterem provisoriamente as exclusões ao regime da dedução relativamente a determinados tipos de despesas — nomeadamente aquelas que são abrangidas pelas disposições a adoptar pelo Conselho ao abrigo do artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo.

79. Por conseguinte, como a Comissão e a Uusikaupunki, entendo que a «exclusão do direito à dedução» à qual esta disposição se refere não é relevante no caso em apreço e não é, portanto, adequada para justificar uma exclusão do direito à dedução da espécie em apreço. Com efeito, em conformidade com a AVL, os investimentos imobiliários ou as despesas de construção e de aquisição relacionadas com um imóvel não são, em princípio, tipos de despesas que não pudessem ser deduzidas. De facto, o artigo 102.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da AVL prevê a dedutibilidade de investimentos relacionados com bens imóveis na condição de que a aquisição tenha lugar para efeitos de uma actividade tributável e num momento em que esta seja exercida. No presente caso, a exclusão total abrange apenas o IVA suportado antes da apresentação do pedido de tratamento como sujeito passivo, se este pedido não tiver sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel. Assim, como decorre do que afirmei em relação às três primeiras questões prejudiciais, também está em causa, em primeira linha, o regime do ajustamento na acepção do artigo 20.º da Sexta Directiva e não, enquanto tal, o regime da dedução do IVA previsto no artigo 17.º desta directiva.

80. Em meu entender, deve, por conseguinte, responder-se à quarta questão prejudicial que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva não deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus contribuintes o direito de optarem pela tributação da utilização de um imóvel pode excluir completamente a dedu-

24 — V., a este respeito, as conclusões apresentadas pelo advogado-geral F. G. Jacobs em 13 de Novembro de 1997 no processo C-43/96 (acórdão já referido na nota 23), n.º 12.

25 — V. acórdão Comissão/França, já referido na nota 23, n.º 19.

ção do IVA pago por investimentos imobiliários antes da apresentação do pedido de tratamento da locação do imóvel como operação tributável, quando esse pedido não seja apresentado no prazo de seis meses.

VIII — Quanto à limitação dos efeitos do acórdão no tempo

A — *Os principais argumentos das partes*

81. Para o caso de o Tribunal de Justiça não seguir os seus pontos de vista, o Governo finlandês pede ao Tribunal de Justiça que limite no tempo os efeitos do acórdão ao período subsequente à prolação do acórdão. Faz referência ao carácter ambíguo das disposições controvertidas e às dificuldades práticas que decorreriam de uma aplicação retroactiva. O Governo finlandês afirmou, em especial, na audiência, que agiu de boa fé. Nessa audiência, chamou à colação o facto de a regulamentação finlandesa ter sido discutida no ano de 1995 no âmbito de reuniões do Comité do Imposto sobre o Valor Acrescentado e de nem a Comissão nem outros Estados-Membros terem colocado objecções a essa regulamentação.

82. A Comissão não vê qualquer razão para uma limitação dos efeitos do acórdão no tempo. No entanto, confirma que a regulamentação finlandesa foi discutida em duas reuniões no ano de 1995. Nestas reuniões, pelo menos alguns Estados-Membros expressaram dúvidas sobre a compatibilidade da regulamentação finlandesa em matéria de dedução no que se refere aos bens de investimento. Era do conhecimento do Governo finlandês que a Comissão não considerava a regulamentação finlandesa compatível com a Sexta Directiva.

B — *Apreciação*

83. Importa referir que, segundo jurisprudência assente, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito comunitário, no exercício da competência que lhe confere o artigo 234.º CE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido cumprida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Donde se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação, se se encontrarem também reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes

um litígio relativo à aplicação da referida norma [26].

84. Segundo jurisprudência assente, só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, por força do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição que haja sido interpretada pelo Tribunal para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé [27].

85. Assim, o Tribunal de Justiça só recorreu a esta solução em circunstâncias bem precisas, quando, por um lado, existia um risco de repercussões económicas graves devidas, em especial, ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa fé com base na regulamentação considerada como estando validamente em vigor e quando, por outro, se verificava que os particulares e as autoridades nacionais tinham sido incitados a um comportamento não conforme com a regulamentação comunitária em virtude de uma incerteza objectiva e importante quanto ao alcance das disposições comunitárias, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adoptados por outros Estados-Membros ou pela Comissão [28].

86. A imposição de uma limitação temporal pelo Tribunal de Justiça depende, assim, da verificação da existência de repercussões económicas graves, por um lado, e de boa fé dos interessados, por outro [29].

87. No presente caso, deve observar-se que o Governo finlandês invocou — exclusivamente — dificuldades práticas, que eram, no seu entender, de esperar, caso não fossem limitados no tempo os efeitos do acórdão, mas não alegou de forma circunstanciada que o acórdão teria como consequência repercussões económicas graves.

88. Além disso, atendendo à natureza excepcional que deve caracterizar o recurso pelo Tribunal de Justiça à possibilidade de limitar no tempo os efeitos de um acórdão, entendo que se iria longe de mais se, com base nos elementos vagos existentes no caso em

26 — V., designadamente, as conclusões que apresentei em 8 de Julho de 2004 nos processos apensos Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, Colect. 2005, p. I-1134, n.º 60); o acórdão de 17 de Fevereiro de 2005 nesses processos (Colect., p. I-1131, n.º 41); v. também acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Roders e o. (C-367/93 a C-377/93, Colect., p. I-2229, n.º 42), e de 3 de Outubro de 2002, Barreira Pérez (C-347/00, Colect., p. I-8191, n.º 44).

27 — V., entre outros, acórdão de 23 de Maio de 2000, Buchner e o. (C-104/98, Colect., p. I-3625, n.º 39), e acórdão Barreira Pérez, já referido na nota 26, n.º 45.

28 — Acórdãos de 20 de Setembro de 2001, Rudy Grzelczyk (C-184/99, Colect., p. I-6193, n.º 53), e de 15 de Março de 2005, Bidar (C-209/03, Colect., p. I-2119, n.º 69).

29 — V., neste sentido, acórdão de 13 de Dezembro de 2001, Heiniger (C-481/99, Colect., p. I-9945, n.º 52).

apreço, se afirmasse a existência de boa fé da parte do Governo finlandês.

89. Nem as declarações, parcialmente contraditórias, da Comissão nem os argumentos do Governo finlandês, que não são susceptíveis de afastar estas contradições, permitem concluir com certeza a que resultados conduziram as consultas ao Comité do Imposto sobre o Valor Acrescentado. A acta apresentada, a pedido do Tribunal, pela Comissão também não é mais esclarecedora. Só é possível concluir com alguma certeza que existiu uma discussão sobre a regulamentação finlandesa controvertida e que Estados-Membros, individualmente, manifestaram abertamente dúvidas. Isto deve-se, não só mas também, ao carácter «aberto» destas reuniões, nas quais, segundo a Comissão, são discutidos livremente diversos temas. Em meu entender, é, porém, necessária uma circunstância mais evidente do que objecções alegadamente não formuladas pela Comissão ou por outros Estados-Membros nesse tipo de conferências para fundamentar a existência de boa fé de um governo quanto à conformidade das suas normas nacionais com o direito comunitário. Caso contrário, seria criado um factor de incerteza considerável no que se refere aos efeitos dos acórdãos do Tribunal de Justiça e o Tribunal de Justiça faria depender estes efeitos de circunstâncias praticamente impossíveis de apurar ou de compreender.

90. Há que distinguir o presente caso daquele sobre o qual o advogado-geral F. G. Jacobs se pronunciou nas conclusões que apresentou no processo Banca Popolare di Cremona, no qual a boa fé do Estado-Membro foi fundamentada especialmente com base numa carta assinada e redigida em termos inequívocos pelo director-geral competente da Comissão [30].

91. Por estas razões, não existe, na minha opinião, qualquer motivo para limitar no tempo os efeitos do acórdão do Tribunal de Justiça no presente caso [31].

IX — Quanto às despesas

92. As despesas efectuadas pelo Governo finlandês, pelo Governo italiano e pela Comissão 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.

30 — Conclusões apresentadas pelo advogado-geral F. G. Jacobs em 17 de Março de 2005 no processo Banca Popolare di Cremona (C-475/03, ainda não publicadas na Colectânea, n.º 80).

31 — Em consequência, também não existe qualquer motivo para discutir a questão de saber qual é a data que seria adequada como limite dos efeitos temporais, questão essa que foi desenvolvida pelo advogado-geral F. G. Jacobs nas conclusões que apresentou no processo C-475/03, já referidas na nota 30.

X — Conclusão

93. Face ao exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais nos seguintes termos:

«1) Sem prejuízo do disposto no seu artigo 5.°, o artigo 20.° da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que obriga os Estados-Membros a preverem um ajustamento das deduções relativamente a bens de investimento.

2) O artigo 20.° da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o ajustamento é igualmente aplicável numa situação em que um bem de investimento, no presente caso um imóvel, é inicialmente utilizado no âmbito de uma actividade isenta, que não confere direito à dedução do imposto pago a montante, e, posteriormente, é utilizado no âmbito de uma actividade sujeita a imposto.

3) Os artigos 13.°, C, segundo parágrafo, e 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva não devem ser interpretados no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus contribuintes o direito de optarem pela tributação da utilização de um imóvel pode excluir completamente a dedução do IVA pago por investimentos imobiliários antes da apresentação do pedido de tratamento da locação do imóvel como operação tributável, quando esse pedido não seja apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel.»