ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

30 de Março de 2006 *

No processo C-184/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia), por decisão de 16 de Abril de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 19 de Abril de 2004, no processo movido por

Uudenkaupungin kaupunki,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, K. Schiemann (relator), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues e E. Levits, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 22 de Junho de 2005,

* Língua do processo: finlandês.

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Uudenkaupungin kaupunki, por M. Pikkujämsä, asianajaja,

— em representação do Governo finlandês, por T. Pynnä e E. Bygglin, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por P. Gentili, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por L. Ström van Lier e I. Koskinen, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 15 de Setembro de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação das disposições dos artigos 13.°, C, segundo parágrafo, 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, e 20.° 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), alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 O pedido em causa coloca essencialmente a questão de saber se, à luz da Sexta Directiva, deve ser concedido um ajustamento da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante em relação a bens de investimento na hipótese de um bem imóvel ter sido inicialmente afectado a uma actividade isenta e posteriormente afectado a uma actividade tributável, após exercício do direito de opção na acepção do artigo 13.°, C, da Sexta Directiva.

3 Este pedido foi apresentado no âmbito de um recurso interposto pela Uudenkaupungin kaupunki (cidade de Uusikaupunki, a seguir «Uusikaupunki») de uma decisão do Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia), pela qual este último negou provimento ao recurso interposto pela Uusikaupunki de duas decisões tomadas pela Lounais-Suomen verovirasto (Administração Fiscal do Sudoeste da Finlândia) a respeito de pedidos de ajustamento de deduções e de reembolso do IVA apresentados pela Uusikaupunki.

Quadro jurídico

Sexta Directiva

4 O artigo 5.°, n.os 6 e 7, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«6. 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.

7. 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;

b) A afectação de um bem por um sujeito passivo a um sector de actividade não tributado, sempre que o referido bem tenha conferido direito à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado aquando da respectiva aquisição ou afectação nos termos da alínea a);

c) Com excepção dos casos referidos no n.º 8, a detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos titulares do direito, no caso de cessação da sua actividade económica tributável, sempre que tais bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial aquando da respectiva aquisição ou afectação nos termos da alínea a).»

5 O artigo 6.º, n.os 2 e 3, da mesma directiva dispõe o seguinte:

«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.

Os Estados-Membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.

3. A fim de evitar distorções de concorrência, e sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem equiparar a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso a execução, por um sujeito passivo, de um serviço, para os fins da própria empresa, sempre que a execução desse serviço, se efectuado por outro sujeito passivo, não confira direito à dedução total do imposto sobre o valor acrescentado.»

6 Nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, os Estados-Membros isentarão de IVA a locação de bens imóveis. Por força do artigo 13.º, C, desta directiva, os Estados-Membros podem conceder aos sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de bens imóveis. No entanto, de acordo com o segundo parágrafo deste mesmo artigo, os Estados-Membros podem restringir o âmbito deste direito de opção e fixar as regras do seu exercício.

7 O artigo 17.º da Sexta Directiva, cuja epígrafe é «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe 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 no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a 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.»

8 Até hoje, as regras comunitárias referidas no artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva não foram ainda adoptadas, por falta de acordo no seio do Conselho sobre as despesas em relação às quais pode ser prevista a exclusão do direito à dedução do IVA.

9 O artigo 18.°, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva estabelece certas exigências quanto às regras de exercício do direito à dedução. O n.° 3 deste artigo prevê a este respeito que as condições e as regras segundo as quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.os 1 e 2 do mesmo artigo são fixadas pelos Estados-Membros.

10 O artigo 20.° da Sexta Directiva, que tem por epígrafe «Ajustamento das deduções», contém as seguintes disposições:

«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.° 6 do artigo 5.° 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.

[...]

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.

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.°, 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.

[...]»

11 O artigo 29.° da Sexta Directiva instituiu um «Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado», composto por representantes dos Estados-Membros e da Comissão, que está habilitado a examinar questões relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de IVA.

Legislação nacional

12 As disposições relativas ao tratamento fiscal da locação de imóveis estão contidas nos artigos 27.° a 30.° da lei sobre o IVA (arvonlisäverolaki, Lei n.° 1501, de 30 de Dezembro de 1993, a seguir «AVL»). Nos termos do artigo 27.°, primeiro parágrafo, desta lei, a locação de imóveis está isenta de IVA. O artigo 30.°, primeiro parágrafo, da referida lei concede aos sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da

locação de imóveis, na condição de que o imóvel seja utilizado pelo Estado ou, de modo permanente, para actividades que conferem direito à dedução, ou seja, no âmbito de actividades tributáveis.

13 Segundo o artigo 33.º da AVL, a prestação de serviços de construção no quadro de uma nova construção ou da renovação de um imóvel é considerada uma entrega para uso privado mesmo que o operador económico venda o imóvel ou lhe dê um uso que não confira direito à dedução, quando a prestação de serviços ou a aquisição do imóvel tenha dado lugar à dedução ou a própria prestação de serviços tenha sido realizada no âmbito de uma actividade que confira direito à dedução.

14 As disposições relativas ao direito à dedução são objecto dos artigos 102.º a 118.º da AVL. Nos termos do artigo 102.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta lei, relativo ao direito geral à dedução, o sujeito passivo pode, no âmbito de uma actividade tributável, deduzir o imposto que incidiu sobre um bem ou serviço que tenha adquirido a outro sujeito passivo. Em conformidade com o artigo 106.º da AVL, relativo às deduções no âmbito das prestações de serviços de construção, o proprietário de um imóvel que tenha requerido a sujeição a IVA, ao abrigo do artigo 30.º desta lei, pode, em princípio, proceder à dedução a que se refere o artigo 102.º da mesma lei no que respeita aos serviços ou produtos que tenha adquirido para efeitos da locação, sujeita a imposto, do referido imóvel.

15 A dedução do IVA no que respeita aos investimentos imobiliários efectuados anteriormente à opção pela sujeição ao imposto só é, no entanto, possível se esta opção tiver sido exercida no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel em questão. A AVL não permite o reexame ou o ajustamento, em benefício do sujeito passivo, das deduções relativas à renovação, nova construção ou aquisição de um imóvel, no caso de o pedido de sujeição ao imposto ter sido apresentado após o termo do prazo acima referido, quando o imóvel tenha sido inicialmente utilizado no âmbito de uma actividade isenta de IVA antes de ser afectado a uma actividade tributável.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 A Uusikaupunki renovou um imóvel do qual é proprietária e arrendou instalações neste imóvel ao Estado finlandês, uma parte a partir de 1 de Junho de 1995 e outra parte a partir de 1 de Setembro do mesmo ano. Também arrendou, a partir de 31 de Agosto de 1995, um pavilhão industrial por ela construído a uma empresa sujeita a IVA. O custo destes dois projectos incluía IVA no montante de 2 206 224 FIM.

17 Em 4 de Abril de 1996, a Uusikaupunki apresentou à Turun lääninverovirasto (Administração Fiscal Regional de Turku), ao abrigo do artigo 30.º da AVL, um pedido de sujeição ao IVA no que se refere à locação dos dois imóveis em causa no processo principal. A Administração Fiscal deferiu este pedido relativamente ao período com início na data da respectiva apresentação, uma vez que não tinha sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel, previsto no artigo 106.º da AVL.

18 Por dois pedidos de 8 de Setembro de 1998 e de 30 de Março de 2000, a Uusikaupunki, com base no artigo 20.º da Sexta Directiva, solicitou à Lounais-Suomen verovirasto o ajustamento das deduções do imposto e o reembolso de uma parte do IVA pago no âmbito dos trabalhos de construção e de renovação relativamente aos anos de 1996 a 1999. O montante pedido ascendia a 1 651 653 FIM, acrescido dos juros legais.

19 Por decisões de 3 de Maio de 2000, a Lounais-Suomen verovirasto indeferiu esses pedidos com o fundamento de que a dedução do IVA pago no âmbito dos trabalhos de construção e de renovação só teria sido possível, com base no artigo 106.º da AVL, se a opção pela sujeição a este imposto tivesse sido exercida no prazo de seis meses a contar do início da utilização dos imóveis.

20 A Uusikaupunki interpôs recurso de anulação dessas decisões para o Helsingin hallinto-oikeus, que negou provimento ao recurso. A recorrente no processo principal interpôs então recurso desta decisão para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo).

21 O Korkein hallinto-oikeus questiona-se sobre se as condições às quais a AVL subordina o direito à dedução do IVA são contrárias à Sexta Directiva, na medida em que, segundo o direito finlandês, é impossível ajustar as deduções do IVA no quadro da locação de um imóvel se o imóvel tiver sido inicialmente utilizado no âmbito de uma actividade isenta de IVA antes de ser afectado a uma actividade tributável, excepto se o pedido de sujeição da locação ao imposto tiver sido apresentado no prazo de seis meses após o início da utilização do imóvel.

22 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é incontestável que, nas aquisições realizadas no âmbito da renovação e da nova construção em causa, a Uusikaupunki actuou na qualidade de sujeito passivo e que estas aquisições foram efectuadas para efeitos de uma actividade económica da recorrente.

23 Nestas circunstâncias, o Korkein hallinto-oikeus decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 20.° da [Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que, sem prejuízo do disposto no seu n.° 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.° da [Sexta Directiva] 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 [Sexta 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 a do presente processo?

4) O artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da [Sexta 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?»

Quanto à primeira questão

24 Deve recordar-se, a título liminar, que, segundo a lógica do sistema instituído pela Sexta Directiva, os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo para os fins das suas operações tributáveis podem ser deduzidos. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante. Quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante. Pelo contrário, na medida em que os bens ou os serviços sejam utilizados para efeitos de operações tributáveis a jusante, impõe-se uma dedução do imposto que incidiu sobre os mesmos a montante a fim de evitar uma dupla tributação.

25 O período de ajustamento das deduções previsto no artigo 20.° da Sexta Directiva permite evitar inexactidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, nomeadamente, se verificarem, posteriormente à declaração, alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções. A probabilidade de alterações deste tipo é particularmente significativa no caso de bens de investimento que sejam frequentemente utilizados durante um período de vários anos, durante o qual a sua afectação pode variar. Por conseguinte, a Sexta Directiva prevê um período de ajustamento de cinco anos que pode ser aumentado até vinte anos se estiverem em causa bens imóveis, período durante o qual pode existir uma sucessão de deduções variáveis.

26 O sistema de ajustamento das deduções constitui um elemento essencial do sistema instituído pela Sexta Directiva na medida em que tem como objectivo assegurar a exactidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal. Acresce que o artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva, que se refere aos bens de investimento, em apreço no processo principal, está redigido em termos que não deixam qualquer dúvida sobre o seu carácter obrigatório.

27 Além disso, resulta de jurisprudência assente que, devendo as limitações ao direito à dedução, e, portanto, também os ajustamentos das deduções, ser aplicadas de forma análoga em todos os Estados-Membros, apenas são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.° 27). O facto de o artigo 20.°, n.° 5, da Sexta Directiva prever condições muito precisas que devem ser satisfeitas para que um Estado-Membro possa, a título derrogatório, renunciar à aplicação do n.° 2 deste artigo vem reforçar o carácter obrigatório desta última disposição. Deve observar-se neste contexto que, na audiência, se verificou um desacordo entre o Governo finlandês e a Comissão sobre a questão de saber se tinha sido realizada uma consulta ao comité instituído pelo artigo 29.° da Sexta Directiva, conforme prevê o artigo 20.°, n.° 5, da mesma, e qual tinha sido o resultado dessa consulta. Todavia, as questões colocadas pelo órgão jurisdicional nacional não têm manifestamente por objecto verificar se as condições de aplicação desta disposição derrogatória estão preenchidas no presente caso.

28 No que diz respeito ao argumento do Governo finlandês de que o artigo 20.º, n.º 4, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros definir o conceito de «bens de investimento» e de que as prestações de serviços de construção não devem necessariamente ser incluídas neste conceito, é suficiente observar que este governo admite que não foi adoptada qualquer definição desta expressão no direito finlandês, uma vez que o procedimento previsto no artigo 20.º, n.os 2 a 5, da Sexta Directiva não foi transposto para o direito nacional. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um Estado-Membro que não transpôs para a sua ordem jurídica nacional as disposições de uma directiva não pode opor aos cidadãos comunitários as limitações que poderiam ter sido impostas ao abrigo dessas disposições (v., neste sentido, acórdãos de 19 de Novembro de 1991, Francovich e o., C-6/90 e C-9/90, Colect., p. I-5357, n.º 21, e de 14 de Julho de 2005, Aslanidou, C-142/04, Colect., p. I-7181, n.º 35).

29 Além disso, contrariamente ao sustentado pelo Governo finlandês, o ajustamento das deduções do imposto pago a montante com base no artigo 20.º da Sexta Directiva não constitui uma simples alternativa à aplicação dos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, desta directiva, relativos à tributação das afectações de bens e das prestações de serviços realizadas por um sujeito passivo para seu uso privado, e, por conseguinte, os Estados-Membros não têm de fazer qualquer escolha entre a transposição do mecanismo de ajustamento e a do mecanismo relativo à sujeição ao imposto das afectações de bens realizadas para uso privado, uma vez que ambas são obrigatórias.

30 Embora tanto o artigo 20.º como os artigos 5.º e 6.º sejam, por força da sua redacção, susceptíveis de se aplicar, em princípio, a uma situação em que um bem cuja utilização confere direito à dedução é seguidamente afectado a uma utilização que não confere direito à dedução, e embora esses dois mecanismos tenham o mesmo efeito económico nesta situação (v., neste sentido, acórdão de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-5337, n.º 90), o mesmo não se verifica, porém, na situação inversa, como a do processo principal, em que um bem cuja utilização não confere direito à dedução é seguidamente afectado a uma utilização que confere este direito. Com efeito, o direito ao ajustamento das deduções em benefício do sujeito passivo, que está em causa na segunda situação, só pode ter por base as disposições do artigo 20.º da Sexta Directiva e não as dos seus

artigos 5.º e 6.º Neste tipo de situações, a aplicação das disposições do artigo 20.º da referida directiva é, por isso, indispensável, independentemente da aplicação pelo direito nacional dos artigos 5.º e 6.º da Sexta Directiva.

31 Com efeito, mesmo no que diz respeito às situações em que um bem é objecto de uma nova afectação, passando de uma utilização que confere direito à dedução para uma utilização que não confere este direito, e em que, por conseguinte, existe um risco de sobreposição das referidas disposições, daí não resulta, contrariamente ao que foi defendido pelo Governo finlandês, qualquer contradição que possa justificar a não implementação do procedimento de ajustamento das deduções previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva.

32 Na audiência, o Governo finlandês invocou o exemplo de um imóvel que, tendo sido adquirido para efeitos de actividades tributáveis, é afectado, um ano após a sua aquisição, a uma actividade isenta durante os quatro anos seguintes. Este governo observa que, em princípio, tanto o artigo 20.º da Sexta Directiva como os artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, desta seriam aplicáveis nessa situação, mas que a aplicação destes artigos conduziria a resultados diferentes e inconciliáveis. Aplicando o artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva, o ajustamento da dedução do IVA que incidiu sobre o preço de compra a partir do segundo ano teria como consequência a manutenção do imposto dedutível ao nível da quinta parte do seu montante, dado que esta fracção corresponde ao primeiro ano de utilização do imóvel. Pelo contrário, a aplicação dos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva conduziria à tributação do valor total do imóvel no momento da alteração da afectação do mesmo.

33 A este respeito, há que observar, antes de mais, que os artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, só poderiam ser aplicados no caso de reafectação do bem em questão a um uso privado e não no caso da reafectação desse bem a uma actividade isenta.

34 A respectiva aplicabilidade das disposições em causa dependerá então da questão de saber se o sujeito passivo decidiu efectivamente afectar o imóvel em questão a título permanente ao seu uso privado ou se, pelo contrário, considera a possibilidade de uma utilização futura para os fins da sua empresa e decide, por conseguinte, conservá-lo no património da sua empresa. Na primeira hipótese, serão aplicáveis os artigos 5.°, n.° 6, e 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva e, na segunda hipótese, aplicar-se-á o artigo 20.° desta directiva. Resulta de jurisprudência assente que um sujeito passivo tem a possibilidade de escolher, para efeitos da aplicação da Sexta Directiva, entre integrar ou não na sua empresa a parte de um bem que está afectada ao seu uso privado (v., nomeadamente, acórdãos de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht, C-291/92, Colect., p. I-2775, n.° 20, e de 14 de Julho de 2005, Charles e Charles-Tijmens, C-434/03, Colect., p. I-7037, n.° 23). No exemplo invocado pelo Governo finlandês, não existe, portanto, qualquer conflito real.

35 Atendendo às considerações que precedem, deve responder-se à primeira questão que o artigo 20.° da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que impõe, sem prejuízo do disposto no seu n.° 5, que os Estados-Membros prevejam o ajustamento das deduções do IVA no que respeita aos bens de investimento.

Quanto à segunda questão

36 A segunda questão visa determinar se o facto de a actividade pertinente estar inicialmente isenta e de as deduções estarem, por conseguinte, totalmente excluídas, tem incidência sobre o referido ajustamento.

37 Como a advogada-geral observou nos n.^{os} 36 e 37 das suas conclusões, a aplicação do mecanismo de ajustamento depende da questão de saber se se constituiu um direito à dedução com base no artigo 17.° da Sexta Directiva.

38 Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que tem por epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», o direito à dedução do IVA surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Por conseguinte, só a qualidade em que o particular actua nesse momento pode decidir da existência de um direito à dedução (acórdão Lennartz, já referido, n.º 8).

39 Além disso, o Tribunal de Justiça já decidiu que a utilização que é dada ao bem de investimento determina unicamente o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes, mas não afecta a constituição do direito à dedução. Por conseguinte, a utilização imediata do bem para operações tributáveis não constitui, por si só, uma condição de aplicação do sistema de ajustamento das deduções (acórdão Lennartz, já referido, n.os 15 e 16).

40 Por último, e contrariamente ao que é defendido pelo Governo italiano, o ajustamento da dedução com base no artigo 20.º da Sexta Directiva também se aplica necessariamente quando a alteração do direito à dedução depende de uma escolha voluntária do contribuinte, como o exercício da opção prevista no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva. O exercício desta opção não tem qualquer incidência sobre a constituição do direito à dedução, que se rege, como se acabou de recordar, pelo artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Dado que a locação de um imóvel é tributada após a opção pela tributação, torna-se necessário um ajustamento das deduções a fim de evitar a dupla tributação das despesas a montante, independentemente do facto de a tributação ser a consequência de uma escolha voluntária do contribuinte.

41 O n.º 3 do artigo 18.º da Sexta Directiva, invocado pelo Governo italiano, é irrelevante neste contexto, uma vez que este número se refere à hipótese de um contribuinte não ter efectuado deduções que teve a possibilidade de realizar, o que não poderia ser o caso antes de ter sido exercida a opção prevista no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva. Com efeito, uma vez que a dedução inicial era nula, só após ter exercido a referida opção é que o direito à dedução do contribuinte adquire um valor real que pode ser objecto de dedução.

42 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que o artigo 20.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o ajustamento que prevê é igualmente aplicável numa situação em que um bem de investimento foi inicialmente afectado a uma actividade isenta, que não conferia direito à dedução, e só mais tarde, durante o período de ajustamento, é que foi utilizado para efeitos de uma actividade sujeita a IVA.

Quanto à terceira questão

43 Através da sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de um imóvel está autorizado a excluir a dedução do IVA pago em relação a investimentos imobiliários efectuados antes de este direito de opção ser exercido, quando o respectivo pedido não tenha sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel em questão.

44 Como foi afirmado no n.º 24 do presente acórdão, segundo a lógica do sistema instituído pela Sexta Directiva, os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou serviços utilizados por um sujeito passivo para os fins das suas operações tributáveis devem poder ser deduzidos. Por conseguinte, na medida em que os sujeitos passivos têm, por força do artigo 13.º, C, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, a possibilidade de optar pela tributação da locação de um imóvel, o exercício desta opção deve implicar não só a tributação da locação mas também a dedução dos impostos pertinentes que tenham incidido a montante sobre o referido imóvel.

45 É certo que é permitido aos Estados-Membros definir as regras processuais segundo as quais o direito de opção pode ser exercido, o que inclui a possibilidade de prever que a tributação só será efectiva após a apresentação do pedido e que a dedução de impostos pagos a montante só será possível após esta data (acórdão de 9 de

Setembro de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, Colect., p. I-8067, n.º 23). Contudo, estas regras não podem ter como consequência limitar o direito de efectuar as deduções ligadas às operações tributáveis se o direito de opção tiver sido validamente exercido em conformidade com essas regras. Em particular, a aplicação das regras processuais nacionais não pode ter como consequência limitar o período em que as deduções podem ser efectuadas a um período mais curto do que o previsto pela Sexta Directiva para o ajustamento das deduções.

46 Acresce que uma limitação das deduções ligadas às operações tributáveis após o exercício do direito de opção não afectaria o «alcance» do direito de opção, a que se refere o segundo parágrafo do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva, mas as consequências do exercício deste direito. Por conseguinte, esta disposição não autoriza os Estados-Membros a restringir o direito de efectuar deduções, previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva, nem a necessidade de ajustar estas deduções nos termos do artigo 20.º da mesma directiva.

47 Por conseguinte, há que responder à terceira questão que o artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de um imóvel não está autorizado, ao abrigo desta disposição, a excluir a dedução do IVA pago em relação a investimentos imobiliários efectuados antes de este direito de opção ser exercido, quando o respectivo pedido não tenha sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel em questão.

Quanto à quarta questão

48 Com esta última questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus sujeitos passivos o direito de optar

pela tributação da locação de um imóvel está autorizado a excluir a dedução do IVA pago em relação a investimentos imobiliários efectuados antes de este direito de opção ser exercido, quando o respectivo pedido não tenha sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel em questão.

49 Uma análise da génese do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva demonstra que a faculdade concedida aos Estados-Membros pelo segundo parágrafo desta disposição apenas se aplica à manutenção das exclusões da dedução no que diz respeito a categorias de despesas definidas em função da natureza do bem ou do serviço adquirido e não em função da afectação que lhe é dada ou das modalidades desta afectação (v., neste sentido, acórdão de 5 de Outubro de 1999, Royscot e o., C-305/97, Colect., p. I-6671, n.os 21 a 25).

50 Como a advogada-geral salientou no n.º 79 das suas conclusões, verifica-se que o artigo 102.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da AVL prevê expressamente a possibilidade de deduzir, mediante certas condições, o IVA que incidiu sobre investimentos relativos a imóveis, como as despesas de construção e de aquisição ligadas a esses imóveis. A exclusão em causa relativa às despesas efectuadas anteriormente ao exercício do direito de opção pela sujeição ao IVA não é, portanto, abrangida pela derrogação prevista pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

51 Por conseguinte, deve responder-se à quarta questão que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de um imóvel não está autorizado, ao abrigo desta disposição, a excluir a dedução do IVA pago em relação a investimentos imobiliários efectuados antes de este direito de opção ser exercido, quando o respectivo pedido não tenha sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel em questão.

Quanto à limitação no tempo dos efeitos do presente acórdão

52 Para a hipótese de o Tribunal não seguir a argumentação do Governo finlandês, este requereu ao Tribunal de Justiça que limitasse no tempo os efeitos do presente acórdão ao período posterior à respectiva prolação.

53 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.° CE, esclarece e precisa, quando é necessário, o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido entendida 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 (v., nomeadamente, acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot, 24/86, Colect., p. 379, n.° 27, e de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.° 141).

54 Também segundo jurisprudência assente, os particulares têm o direito de obter o reembolso de impostos cobrados em violação das normas do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, p. 3595, n.° 12, e de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.° 20).

55 Só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, em aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição interpretada pelo Tribunal para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé. Para que

se possa decidir por esta limitação, é necessário que se encontrem preenchidos dois critérios essenciais, ou seja, a boa fé dos meios interessados e o risco de graves perturbações (v., nomeadamente, acórdãos de 28 de Setembro de 1994, Vroege, C-57/93, Colect., p. I-4541, n.º 21, e de 10 de Janeiro de 2006, Skov e Bilka, C-402/03, Colect., p. I-199, n.º 51).

56 No caso em apreço, deve observar-se, como fez, com razão, a advogada-geral no n.º 87 das suas conclusões, que o Governo finlandês se baseia unicamente em dificuldades práticas que eram de esperar na hipótese de os efeitos do presente acórdão não serem limitados no tempo.

57 Além disso, deve assinalar-se no presente contexto que o referido governo alegou ter invocado a derrogação prevista no artigo 20.º, n.º 5, da Sexta Directiva. Ora, a aplicabilidade desta disposição, segundo a sua própria redacção, está sujeita, nomeadamente, à condição de a aplicação do sistema de ajustamento das deduções ter «efeitos práticos insignificantes». Independentemente da questão de saber se as consultas previstas no artigo 29.º da Sexta Directiva foram realizadas, pode concluir-se que a própria invocação do artigo 20.º, n.º 5, da referida directiva pelo Governo finlandês é susceptível de pôr em dúvida o carácter grave das repercussões que, em seu entender, resultariam de uma aplicação retroactiva do sistema de ajustamento das deduções.

58 Além disso, é de observar, como já foi afirmado no n.º 26 do presente acórdão, que o artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva, que se refere ao ajustamento das deduções em causa, está redigido em termos que não deixam qualquer dúvida sobre o seu carácter obrigatório. O argumento do Governo finlandês de que as disposições pertinentes da Sexta Directiva têm um carácter obscuro, donde resultam incertezas quanto à sua aplicação, deve, portanto, ser rejeitado.

59 Consequentemente, não há que limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

Quanto às despesas

60 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. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

1) **O artigo 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, deve ser interpretado no sentido de que impõe, sem prejuízo do disposto no seu n.º 5, que os Estados-Membros prevejam o ajustamento das deduções do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita aos bens de investimento.**

2) **O artigo 20.º da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que o ajustamento que prevê é igualmente aplicável numa situação em que um bem de investimento foi inicialmente afectado a uma actividade isenta, que não conferia direito à dedução, e só mais tarde, durante o período de ajustamento, é que foi utilizado para efeitos de uma actividade sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.**

3) **O artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de um imóvel não está autorizado, ao abrigo desta disposição, a excluir a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago em relação a investimentos imobiliários efectuados antes de este direito de opção ser exercido, quando o respectivo pedido não tenha sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel em questão.**

4) **O artigo 17, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que concede aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de um imóvel não está autorizado, ao abrigo desta disposição, a excluir a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago em relação a investimentos imobiliários efectuados antes de este direito de opção ser exercido, quando o respectivo pedido não tenha sido apresentado no prazo de seis meses a contar do início da utilização do imóvel em questão.**

Assinaturas