CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

apresentadas em 16 de Dezembro de 1999 *

1. Este pedido de decisão prejudicial, apresentado pelo Bundesfinanzhof, Alemanha, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), põe de manifesto as dúvidas que nutre sobre o alcance da recente jurisprudência do Tribunal de Justiça referente ao direito de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») suportado sobre as despesas de investimento.

O que se trata de elucidar no presente caso é se, de acordo com as disposições da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho [1] (a seguir «Sexta Directiva»), um sujeito passivo mantém o direito à dedução quando uma reforma legislativa, posterior à aquisição de um bem ou serviço realizada a fim de desenvolver uma actividade económica sujeita ao IVA, o priva do direito a renunciar à isenção no que toca à referida actividade e se tem qualquer importância o facto de o imposto ter sido liquidado sob reserva de uma verificação posterior.

* Língua original: espanhol.

1 — Directiva 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).

I — Factos e tramitação no processo principal

2. A Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR (a seguir «Schloßstraße») tem por objecto social o exercício de um direito de superfície sobre um determinado terreno, a construção no mesmo terreno de um imóvel para escritórios e habitação, bem como a utilização e exploração da propriedade a longo prazo.

3. A Schloßstraße adquiriu o referido direito de superfície em Março de 1991 e apresentou, dias depois, um pedido de licença de construção. Tendo a sua conformidade com a legislação em matéria de urbanização sido contestada, esta licença só lhe foi concedida em Maio de 1993. O tribunal de reenvio assinala que, pelo menos até ao mês de Junho de 1993, os associados tinham a intenção de ceder a um terceiro a licença de construção. Contudo, por não terem encontrado comprador, celebraram um contrato com um arquitecto para a construção do imóvel. As obras tiveram início em Janeiro de 1994 e foram concluídas em Dezembro do mesmo ano. Da área total da construção, a Schloßstraße deu em locação 39,38% para fins habitacionais, 13,96% a um arquitecto, que aí instalou o seu gabinete, e os 46,49% restantes a uma sociedade anónima, que, como empresa de serviços financeiros, realizava operações isentas em mais de 90%.

4. Nas declarações do IVA para os anos de 1992 a 1994, a Schloßstraße optou pela tributação das operações de locação projectadas ou executadas e deduziu o imposto suportado sobre as despesas de construção. A dedução foi-lhe concedida num primeiro momento. Contudo, nos termos dos artigos 164.° e 168.° do Abgabenordnung (código dos impostos, a seguir «AO»), os impostos foram liquidados sob reserva de uma verificação posterior.

5. Após ter procedido a uma verificação, o Finanzamt Paderborn decidiu rectificar as declarações-liquidações da Schloßstraße correspondentes aos anos de 1992 a 1994. O Finanzamt só aceitou uma dedução de 13,96% dos montantes declarados, considerando que a única utilização tributável do imóvel era a do gabinete de arquitectura. Na opinião desta administração fiscal, já não era possível conceder a dedução relativamente aos 46,49% correspondentes à utilização isenta do imóvel pela sociedade anónima, pois que, para este tipo de operações, a possibilidade de renunciar à isenção terá sido suprimida com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1994, na sequência da alteração do artigo 9.°, n.° 2, da Umsatzsteuergesetz (lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), introduzida pela Mißbrauchsbekämpfungs--und Steuerbereinigungsgesetz (lei relativa ao apuramento da dívida fiscal e ao combate à fraude, a seguir «StMBG»), de 21 de Dezembro de 1993. Por outro lado, a Schloßstraße não podia, no entendimento do Finanzamt, prevalecer-se da disposição transitória prevista no artigo 27.°, n.° 2, da UStG, na redacção dada pela StMBG, pois que a construção do imóvel não tinha sido iniciada antes de 11 de Novembro de 1993, data-limite prevista por esta disposição.

6. A reclamação apresentada e o recurso interposto pela Schloßstraße dessa decisão do Finanzamt não foram acolhidos. No seu recurso, a Schloßstraße alega que não lhe é aplicável a restrição ao direito de opção introduzida pela nova redacção do artigo 9.°, n.° 2, da UStG, pois que a construção do imóvel deve ser considerada como tendo sido iniciada na data em que apresentou o seu pedido de licença de construção ou, pelo menos, quando este lhe foi concedido. Por outro lado, deduz do acórdão INZO do Tribunal de Justiça [2] que pode prevalecer-se do princípio da protecção da confiança legítima para reclamar o direito à dedução do imposto suportado nos anos de 1992 e 1993 (como os custos de arquitecto e de notário).

7. No seu despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof assinala que é duvidoso que possa ser acolhido o seu recurso. Afirma, em primeiro lugar, que a Schloßstraße não pode invocar as disposições transitórias do artigo 27.°, n.° 2, da UStG, uma vez que se deve considerar que a construção do edifício não se iniciou antes de Janeiro de 1994. As prestações efectuadas já em 1992 e 1993 fazem parte dos custos de construção do edifício e, neste sentido, fazem parte do

2 — Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C-110/94, Colect., p. I-857).

edifício como «bens de investimento». Por conseguinte, a decisão sobre a dedução do IVA suportado sobre estas prestações não pode ser tomada independentemente da construção do edifício — nem, portanto, sem ter em conta a restrição do artigo 27.°, n.° 2, da UStG, na redacção que lhe foi dada pelo StMBG —, mas depende do destino efectivo do edifício, ou seja, das operações de locação efectuadas em 1994 e da sua qualificação como tributadas ou isentas.

Uma vez que, em conformidade com a jurisprudência do Bundesfinanzhof referente à UStG, a decisão definitiva sobre a dedução só pode ser tomada quando se conheça a real utilização dos bens de investimento — e não com base na sua utilização projectada —, o Finanzamt pôde rectificar, nos termos do artigo 164.°, n.° 2, da AO, as liquidações feitas sob reserva de verificação e recusar a dedução, na medida em que os serviços fornecidos foram finalmente utilizados para realizar operações isentas.

Em segundo lugar, o Bundesfinanzhof assinala que a aplicação retroactiva da nova redacção do artigo 9.°, n.° 2, da UStG à dedução das prestações realizadas em 1992 e 1993 não viola o princípio constitucional da proibição da retroactividade. No momento da entrada em vigor da nova legislação, o direito à dedução referente aos bens de investimento não era definitivo, pois que a utilização final destes bens não tinha sido ainda estabelecida e este elemento será determinante para a decisão referente ao direito à dedução.

Por último, o tribunal de reenvio considera que a Schloßstraße não pode prevalecer-se da confiança legítima e invocar a convicção de que podia exercer a opção prevista no antigo artigo 9.°, n.° 2, da UStG para a locação do imóvel que tinha previsto, pois que a sua construção só foi iniciada após a entrada em vigor da nova regulamentação.

8. Contudo, o Bundesfinanzhof interroga-se se esta interpretação das disposições aplicáveis do direito alemão é conforme à jurisprudência do Tribunal de Justiça referente ao artigo 17.° da Sexta Directiva. Por conseguinte, decidiu suspender a instância e submeter as questões prejudiciais, cujo teor literal é o seguinte:

«Nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (acórdão de 15 de Janeiro de 1998 no processo C-37/95, Ghent Coal Terminal NV, que remete para o acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 no processo C-110/94, INZO), mantém-se o direito à dedução quando, devido a razões alheias à sua

vontade, o sujeito passivo não tenha feito uso dos bens e serviços em questão no âmbito de operações tributáveis.

Mantém-se o direito à dedução por força do referido princípio mesmo quando o sujeito passivo fez uso do bem ou serviço no âmbito de operações (de locação) mas, em consequência de uma alteração legislativa, foi impossibilitado, após a aquisição do bem ou da prestação, do direito de renunciar à isenção das operações realizadas por meio dos referidos bens ou serviços, e, assim, privado, de facto, da possibilidade de efectuar operações *tributáveis*?

Em casos deste tipo, em que se verifica *a posteriori* uma circunstância nova, mantém-se o direito à dedução mesmo quando o imposto em questão tenha sido liquidado sob reserva de posterior controlo, de acordo com o direito nacional, que permite uma rápida liquidação com base apenas nas declarações do sujeito passivo, mas, em contrapartida, autoriza a administração fiscal a rectificar a liquidação efectuada em todos os seus aspectos, de facto como de direito?»

II — Observações apresentadas no processo prejudicial

9. Apresentaram observações escritas neste processo, no prazo fixado para tal no artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça, o Governo alemão e a Comissão.

Na audiência, celebrada em 2 de Dezembro de 1999, compareceram, para apresentarem alegações orais, os representantes da Schloßstraße, do Governo alemão e da Comissão.

III — Análise das questões prejudiciais

10. As questões suscitadas neste processo, que o agente da Comissão qualificou na audiência de «difícil e tecnicamente complicado», suscitam dois problemas. Trata-se, por um lado, de determinar em que momento adquire o sujeito passivo o direito de deduzir o IVA suportado sobre as despesas de investimento e, por outro, se os Estados-Membros podem suprimir, com carácter retroactivo, o direito à dedução já adquirido baseando-se, eventualmente, no carácter provisório da liquidação efectuada [3]. Antes de me pronunciar sobre estes problemas, considero necessário recordar as normas da Sexta Directiva e do direito

3 — O problema, debatido pelas partes e evocado pela Schloßstraße na audiência, de determinar em que momento se deve considerar iniciada a construção do edifício para efeitos da UStG é, como dá a entender o Bundesfinanzhof no seu despacho de reenvio, uma questão de direito interno que não cabe examinar no âmbito do presente processo.

alemão aplicáveis à locação de bens imóveis.

A — *Normas da Sexta Directiva e do direito alemão aplicáveis à locação de bens imóveis*

11. Nos termos da Sexta Directiva, a locação de bens imóveis está, em princípio, isenta de IVA. É o que estabelece o artigo 13.°, B, nos termos do qual:

«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...».

12. Contudo, o artigo 13.°, C, dispõe:

«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.»

13. Na Alemanha, a isenção do IVA para as operações de locação de bens imóveis está estabelecida no artigo 4.°, ponto 12, alínea a), da UStG. Todavia, o referido Estado-Membro fez uso da possibilidade que lhe oferece a Sexta Directiva de conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação, como se enuncia no artigo 9.°, n.° 1, da mesma lei.

14. Na sua versão anterior à alteração introduzida pela StMBG de 21 de Dezem-

bro de 1993, o artigo 9.°, n.° 2, da UStG estabelecia o seguinte:

«A renúncia à isenção nos termos do n.° 1 só é admissível... no caso de locação ou arrendamento rural de terrenos [artigo 4.°, ponto 12, alínea a)] se o empresário fizer prova de que o terreno não é utilizado ou destinado a fins habitacionais ou a actividades distintas das de uma empresa.»

15. A StMBG estabeleceu, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1994, uma restrição ao referido direito de opção no que toca às operações de locação de bens imóveis. Nos termos da nova redacção do artigo 9.°, n.° 2, da UStG:

«A renúncia à isenção nos termos do n.° 1 só é admissível... no caso de locação ou arrendamento rural de terrenos [artigo 4.°, ponto 12, alínea a)] se o destinatário da prestação só utilizar ou tiver a intenção de utilizar o terreno para operações que não excluam a dedução do imposto a montante. Incumbe ao empresário fazer a prova de que estas condições estão preenchidas.»

16. De igual modo, a StMBG introduziu, no artigo 27.°, n.° 2, da UStG, uma disposição transitória para regular a aplicação da nova redacção do artigo 9.°, n.° 2. Nos termos desta disposição:

«O artigo 9.°, n.° 2, não é aplicável quando o edifício construído no terreno:

...

3. for utilizado ou destinado a outros fins diferentes dos indicados nos n.os 1 e 2 [4] e tiver sido concluído antes de 1 de Janeiro de 1998;

e quando... nos casos referidos no ponto 3, a construção do edifício tenha tido início antes de 11 de Novembro de 1993.»

17. O Tribunal de Justiça confirmou, na sua jurisprudência, a ampla margem discricionária de que dispõem os Estados-Membros no âmbito das disposições do artigo 13.°, B, e C.

4 — Os n.os 1 e 2 referem-se aos edifícios utilizados para fins habitacionais ou para outros fins não relacionados com uma actividade empresarial.

18. Assim, no seu acórdão Becker [5], o Tribunal declarou que:

«... em virtude da faculdade que esta disposição [artigo 13.°, C] confere, os Estados-Membros podem dar, aos beneficiários das isenções previstas na directiva, a possibilidade de renunciar à isenção, quer em todos os casos, quer dentro de determinados limites, quer ainda de acordo com determinadas modalidades...».

19. No acórdão Belgocodex [6], posterior à apresentação do presente pedido prejudicial e ao qual voltarei a referir-me mais tarde, o Tribunal afirmou:

«... os Estados-Membros gozam de um amplo poder de apreciação no âmbito das disposições do artigo 13.°, B e C. Com efeito, cabe-lhes apreciar se é conveniente instaurar ou não o direito de opção, consoante o que considerarem oportuno em função do contexto existente no seu país num determinado momento. A liberdade de instituir ou não o direito de opção não é restringida no tempo nem pelo facto de uma decisão contrária ter sido tomada num período anterior. Os Estados-Membros podem, por isso, também, no âmbito das suas competências nacionais, revogar o direito de opção depois de o terem instituído e retomar a regra de base, que é a exoneração do imposto para as operações de locação de bens imóveis.»

20. Deve, pois, extrair-se uma primeira conclusão desta jurisprudência no que toca ao presente processo. O Governo alemão pôde, legitimamente, restringir, através da StMBG 1994, o alcance do direito de opção pela tributação concedido para as operações de locação de bens imóveis e de arrendamento rural. O artigo 13.°, B e C, dá aos Estados-Membros a liberdade de decidirem, de acordo com o contexto económico de cada momento, se é oportuno conceder o direito de opção pela tributação e, nesse caso, quais as condições ou limites que se devem impor ao exercício desse direito.

21. Uma vez assente o que acabo de referir, há que examinar se, nos termos do direito comunitário, a Schloßstraße já tinha adquirido, no momento da entrada em vigor da StMBG de 1994, o direito à dedução e se este direito lhe podia ser retirado com efeito retroactivo.

B — *Origem do direito à dedução do IVA suportado sobre as despesas de investimento*

22. O Governo alemão considera que, de acordo com o sistema da Sexta Directiva, o direito de dedução do IVA depende do

5 — Acórdão de 19 de Janeiro de 1982 (8/81, Recueil, p. 53, n.° 38).

6 — Acórdão de 3 de Dezembro de 1998 (C-381/97, Colect., p. I-8153, n.° 17).

facto de os serviços onerados terem sido utilizados para realizar operações sujeitas a imposto. Portanto, a decisão sobre o direito à dedução só pode ser tomada, de forma definitiva, quando se conheçam as operações para as quais tenham sido realmente utilizados os serviços em causa.

23. Aplicando esta análise aos factos descritos, afirma que, nos termos do artigo 9.°, n.° 2, da UStG, na versão alterada de 1994, a Schloßstraße nunca chegou a dispor de um direito provisório de dedução do imposto suportado no que toca às operações de locação à sociedade de serviços financeiros, já que esta não utiliza os locais arrendados para a realização de operações sujeitas a imposto. Considera que é necessário basear-se na nova redacção da referida disposição, na medida em que o sujeito passivo só deu de locação o imóvel após a entrada em vigor da StMBG e em que o direito à dedução deve ser determinado quando se realizam as operações em causa, devendo ter-se em conta, para esse efeito, as alterações legislativas introduzidas antes no início dessas operações.

24. Em meu entender, a análise do Governo alemão não é conforme às disposições aplicáveis da Sexta Directiva tal como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça.

25. Com a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», o artigo 17.° da Sexta Directiva 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 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;

...» [7].

7 — Redacção original do artigo 17.° da Sexta Directiva. O n.° 2 foi alterado posteriormente pelo artigo 1.°, ponto 22, da Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1), e pelo artigo 1.°, ponto 10, da 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).

26. Nos termos do primeiro período do n.º 2 do artigo 10.º da Sexta Directiva, «O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectua a entrega do bem ou a prestação de serviços».

27. O Tribunal de Justiça assinalou reiteradas vezes que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA [8].

28. O Tribunal de Justiça também declarou que, na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante. Sendo que tais limitações devem ser aplicadas de modo similar em todos os Estados-Membros, só são autorizadas excepções nos casos expressamente previstos pela directiva [9]. Neste sentido, o Tribunal indicou que as disposições do artigo 17.º, n.os 1 e 2, indicam, com precisão, as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução. Não deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação. Por conseguinte, conferem aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com elas [10].

29. No que se refere, mais concretamente, às despesas de investimento efectuadas tendo em vista o início de uma actividade económica sujeita a imposto, deve considerar-se, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça [11], que as referidas despesas constituem já uma actividade económica para efeitos do artigo 4.º da Sexta Directiva e que, portanto, o sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA sobre elas suportado. A não ser assim, o operador económico seria onerado com a despesa do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe ser dada a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.º, fazendo-se assim uma distinção arbitrária entre despesas de investimento efectuadas antes e durante a exploração efectiva da empresa [12].

30. A isto acresce que o direito de deduzir o IVA suportado sobre as despesas de inves-

8 — V., designadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655, n.º 19); de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797, n.º 15), e de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15).

9 — V., designadamente, acórdão Comissão/França, já referido na nota 8, n.os 16 e 17; acórdãos de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 27); de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18), e Ghent Coal Terminal, já referido na nota 8, n.º 16.

10 — Acórdão BP Soupergaz, já referido na nota 9, n.º 35.

11 — Para uma exposição detalhada desta jurisprudência, v. as conclusões que apresentei nesta mesma data no processo Breitsohl (C-400/98, processo ainda pendente no Tribunal de Justiça, n.os 18 a 27).

12 — Acórdão Rompelman, já referido na nota 8, n.os 22 e 23.

timento, uma vez criado, subsiste mesmo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributadas ou quando o sujeito passivo, por razões alheias à sua vontade, não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis [13]. Com efeito, o princípio da segurança jurídica opõe-se a que os direitos e obrigações dos sujeitos passivos dependam de factos, de circunstâncias ou de acontecimentos que se produzem depois da sua verificação pela administração fiscal [14]. Sendo caso disso, a entrega de bens de investimento durante o período de ajustamento pode dar lugar ao ajustamento da dedução nas condições previstas no n.º 3 do artigo 20.º da directiva [15].

31. Por conseguinte, das disposições relevantes da Sexta Directiva, como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça, resulta que a determinação do direito à dedução do IVA suportado sobre as despesas de investimento deve realizar-se no preciso momento em que se realiza a entrega de bens ou a prestação de serviços em que consistam as referidas despesas. Se o sujeito passivo está animado da intenção real de utilizar os investimentos para a realização de uma actividade que, nos termos da Sexta Directiva ou da regulamentação nacional em vigor nesse momento, está sujeita a imposto, adquirirá, de forma imediata, o direito à dedução, e isto mesmo quando a actividade projectada nunca chegue a ser realizada.

32. Quanto ao mais, a conexão entre a aquisição dos bens de investimento e o surgimento do direito à dedução está confirmada, em meu entender, pelo disposto no artigo 20.º da Sexta Directiva, referente ao ajustamento das deduções. No seu n.º 2, respeitante aos bens de investimento, esta disposição estabelece, como regra geral, que o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, *incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos*, e não quando os bens de investimento comecem a ser utilizados para a realização de actividades sujeitas a imposto [16].

33. Retornando ao presente processo, compete ao órgão jurisdicional nacional determinar qual era a intenção real da Schloßstraße no momento em que foram efectuadas as despesas de investimento objecto do litígio [17]. Se a sua intenção real era a de utilizar estes investimentos para a realização de uma actividade que, nesse momento, estava sujeita a imposto — ou, melhor dito, podia está-lo em virtude do direito de opção pela tributação, posteriormente suprimido —, deverá considerar-se, como justamente afirma a Comissão, que a Schloßstraße adquiriu o direito à dedução

13 — Acórdão Ghent Coal Terminal, já referido na nota 8, n.ºs 19 e 20.

14 — Acórdão INZO, já referido na nota 2, n.º 21.

15 — Acórdão Ghent Coal Terminal, já referido na nota 8, n.º 23.

16 — No que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até vinte anos (artigo 20.º, n.º 2, último período, na redacção dada pela Directiva 95/7, já referida na nota 7). É certo que o mesmo n.º 2 estabelece que, «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*» (o sublinhado é meu). Não obstante, esta faculdade atribuída aos Estados-Membros constitui uma excepção à regra geral assinalada. Por outro lado, o artigo 17.º, referente ao direito à dedução, não inclui qualquer reserva deste tipo a favor dos Estados-Membros.

17 — O tribunal de reenvio assinala que, pelo menos até Junho de 1993, a intenção dos sócios era a de ceder a um terceiro a licença de construção. Não obstante, compete ao órgão jurisdicional nacional decidir se esse facto, em relação ao qual o despacho de reenvio não proporciona informações suficientes, tem qualquer incidência na regularidade da dedução provisória concedida pelo Finanzamt.

no momento em que foram prestados os serviços em questão, e portanto antes da entrada em vigor da alteração legislativa. Por conseguinte, passo a examinar a questão da supressão retroactiva de um direito de opção pela tributação e à dedução *já adquirido*.

C — *Possibilidade para os Estados-Membros de suprimir, com carácter retroactivo, o direito, já adquirido, de optar pela tributação e de deduzir o IVA*

34. A fim de desenvolver esta matéria, devo de novo remeter para o acórdão Belgocodex [18]. Nesse processo, o recorrente no processo principal tinha adquirido um imóvel no qual realizou determinados trabalhos de renovação. Posteriormente, arrendou-o a uma empresa que o utilizou para a sua actividade económica. A Belgocodex deduziu então o IVA que tinha incidido sobre os custos dos trabalhos de renovação.

35. A Belgocodex realizou a dedução com base na lei de 28 de Dezembro de 1992 que alterou o código belga do IVA e introduziu o direito de opção pela tributação das operações de locação de bens imóveis. Não obstante, a referida lei indicava que, nas medidas tomadas para sua execução, seriam estabelecidas a forma da opção, o modo do seu exercício, bem como as condições que o contrato de locação devia satisfazer. Estas medidas de execução nunca foram adoptadas e, em 6 de Julho de 1994, a lei de 1992 foi formalmente revogada com carácter retroactivo.

36. Invocando esta revogação, a administração tributária belga recusou à Belgocodex a dedução pretendida, razão pela qual essa sociedade interpôs recurso no Tribunal de première instance de Nivelles, que interrogou o Tribunal de Justiça sobre a questão de saber se um Estado-Membro que tinha feito uso da faculdade prevista no artigo 13.°, C, da Sexta Directiva e que, desse modo, tinha concedido aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de determinadas locações de bens imóveis, podia suprimir através de uma lei posterior o referido direito de opção e reintroduzir a isenção com todo o seu alcance.

37. A Belgocodex sustentou, no Tribunal de Justiça, que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica se opunham à revogação retroactiva da legislação nacional em questão. Sustentou que, com a adopção da lei de 1992, tinha podido legitimamente contar com a instituição do direito de opção, independentemente de ser ou não promulgado o decreto real de execução.

38. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça recordou que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica

18 — Já referido na nota 6.

fazem parte da ordem jurídica comunitária e devem ser respeitados pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que lhes conferem as directivas comunitárias. Todavia e, nas circunstâncias específicas daquele caso concreto, o Tribunal de Justiça considerou que não lhe competia, mas sim ao órgão jurisdicional nacional, decidir se foi cometida alguma violação destes princípios com a revogação retroactiva de uma lei cujo decreto de execução nunca foi promulgado.

39. As «circunstâncias específicas» do processo Belgocodex consistiam no facto de haver dúvidas sobre se, de acordo com as normas aplicáveis do direito belga, a lei de 1992 tinha realmente oferecido a possibilidade de optar pela tributação no caso dos autos, na falta das normas de execução previstas. Tratava-se, pois de uma questão que competia ao tribunal *a quo* resolver.

40. Afirma a Comissão que, no presente processo, não existem estas circunstâncias específicas. Com base no acórdão Ghent Coal Terminal [19], defende que o direito à dedução não pode ser retirado à Schloßstraße por razões alheias à sua vontade. Para a Comissão, a restrição ao direito de opção introduzida com a adopção de uma lei, à qual uma norma transitória atribui efeito retroactivo, deve ser considerada para este efeito como uma razão alheia à vontade do sujeito passivo. Portanto, deve deixar-se à Schloßstraße o benefício dos impostos já por si deduzidos antes da entrada em vigor da reforma legislativa.

41. Compartilho da análise da Comissão. Do despacho de reenvio infere-se que, nos exercícios de 1992 e 1993, a Schloßstraße tinha preenchido todos os requisitos exigidos pela regulamentação alemã aplicável naquele momento para fazer uso do direito de opção pela tributação. Posteriormente, a entrada em vigor da nova regulamentação impediu-lhe de levar a cabo a sua intenção de utilizar esses bens de investimento para a realização de actividades económicas sujeitas a imposto. Assim sendo, esta alteração legislativa constitui, em meu entender, uma «circunstância alheia à vontade» do sujeito passivo, para os efeitos do acórdão Ghent Coal Terminal, que não pode privá-lo do direito à dedução já adquirido.

42. Acrescentarei que apesar de ser exacto, como já indiquei, que o artigo 13.°, B e C, da Sexta Directiva atribui aos Estados-Membros um amplo poder discricionário para a regulação do direito de opção e, inclusivamente, para a sua supressão, o referido poder discricionário não pode ser utilizado para postergar o artigo 17.°, n.° 1, da mesma directiva, revogando um direito a dedução já adquirido.

43. Tal revogação constituirá, além disso, uma violação da confiança legítima do

19 — Já referido na nota 8.

sujeito passivo na correcta aplicação das disposições da directiva. A esse respeito, cabe recordar que o respeito do princípio da protecção da confiança legítima, princípio geral do direito comunitário de categoria superior destinado a proteger os particulares [20], se impõe a qualquer autoridade nacional encarregada de aplicar o direito comunitário [21].

45. Defende o Governo alemão que, mesmo se a aplicação de uma alteração legislativa a um direito a dedução já adquirido, para serviços prestados ao sujeito passivo antes da referida alteração, seja considerada como uma aplicação retroactiva ilícita, os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica não terão sido violados no presente caso, já que a Schloßstraße não podia, devido à reserva de verificação das liquidações provisórias prevista na AO, invocar uma confiança legítima no que se refere ao carácter definitivo do seu direito à dedução.

D — *Incidência do carácter provisório das liquidações efectuadas*

44. Em meu entender, o facto de, em conformidade com o direito interno, a administração tributária poder corrigir as liquidações provisórias dos sujeitos passivos, tanto nos seus aspectos factuais como jurídicos [22], não altera a análise anterior.

46. A possibilidade, para as administrações fiscais, de efectuar verificações e de alterar, caso o devam fazer, as liquidações provisórias realizadas pelos sujeitos passivos existe na maioria dos Estados-Membros e representa um instrumento de utilidade incontestável para a gestão dos impostos, em geral, e do IVA, em especial [23].

47. Deste modo, se na sequência de uma verificação se comprova que o sujeito passivo procurou defraudar a Fazenda Pública declarando como aquisição de bens para a sua empresa a compra de objectos destinados na realidade ao seu uso privado, a fim de deduzir o IVA suportado, a administração fiscal poderá liquidar oficio-

20 — Acórdão de 19 de Maio de 1992, Mulder e o./Conselho e Comissão (C-104/89 e C-37/90, Colect., p. I-3061, n.º 15).

21 — V. acórdão de 27 de Setembro de 1979, Eridania et Società per l'industria degli zuccheri (230/78, Recueil, p. 2749, n.º 31). É evidente, pelo contrário, que a alteração legislativa introduzida pela StMBG se aplicará plenamente aos bens e serviços de que tenha sido destinatária a Schloßstraße a partir da data da sua entrada em vigor, ou seja, 1 de Janeiro de 1994. Com efeito, como declarou o Tribunal de Justiça, «o âmbito de aplicação [do princípio da protecção da confiança legítima] não pode, em contrapartida, ser ampliado até ao ponto de impedir, de forma generalizada, a aplicação duma regulamentação nova aos efeitos futuros de situações criadas na vigência da regulamentação anterior, se não houver obrigações assumidas pela autoridade pública» (v. acórdão de 16 de Maio de 1979, Tomadini, 84/78, Recueil, p. 1801, n.º 21).

22 — Como estabelece o artigo 164.º da AO, que dispõe o seguinte:
«1. Enquanto não for efectuada a verificação definitiva, os impostos podem ser liquidados, de modo geral ou em casos particulares, sem prejuízo de verificações, sem que a liquidação em questão tenha de ser fundamentada...
2. Enquanto se mantiver a reserva em questão, a liquidação pode ser anulada ou alterada
...
4. A reserva de verificação caduca no termo do prazo para a liquidação...»

23 — Com efeito, a gestão do IVA baseia-se, normalmente, no sistema da autoliquidação, sendo os próprios sujeitos passivos que devem determinar a dívida fiscal e efectuar o seu pagamento na tesouraria.

samente o imposto e revogar a dedução já concedida.

48. O mesmo sucede relativamente ao procedimento de ajustamento estabelecido no artigo 20.° da Sexta Directiva. De acordo com este sistema, e no que se refere concretamente aos bens de investimento, o sujeito passivo deve proceder ao ajustamento do montante das deduções quando ocorram certas circunstâncias dentro de determinado lapso de tempo. Assim, no presente caso, se a Schloßstraße tivesse alterado a utilização prevista do imóvel, aumentando, por exemplo, a parte deste que era destinada a habitação, a administração fiscal teria podido reduzir, mediante a regra da *prorata*, a parte dedutível do IVA suportado.

49. Todavia, dos autos não se deduz que a Schloßstraße tenha cometido uma fraude ou tenha alterado a utilização que pretendia dar ao imóvel no momento em que inicialmente exerceu o seu direito à opção pela tributação e à dedução. Por conseguinte, a única razão que poderia servir de base à revogação dos direitos de opção e de dedução já adquiridos seria, neste caso, a reforma legislativa posterior que suprimiu o direito de opção pela tributação no que toca às actividades económicas desenvolvidas pela Schloßstraße.

50. Ora, como já indiquei, o direito à dedução objecto do litígio resulta, de forma directa, do disposto no artigo 17.°, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva. Por conseguinte, a Schloßstraße tinha, com base no direito comunitário, a confiança legítima de que seria respeitado o seu direito à dedução. Em tais condições, considero que a administração fiscal não pode utilizar o procedimento de verificação das liquidações provisórias para suprimir, com carácter retroactivo, este direito já adquirido, pois que nesse caso violará a confiança legítima do sujeito passivo que se funda na regulamentação comunitária.

IV — Conclusão

51. À luz das precedentes considerações, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzhof do seguinte modo:

«O artigo 17.°, n.° 1, 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 se opõe a que um Estado-Membro que decide suprimir o direito de opção pela tributação no que toca a determinadas actividades económicas retire, com efeitos retroactivos, o direito à dedução do IVA suportado sobre as despesas de investimento efectuadas antes da entrada em vigor de tal derrogação com vista à realização das referidas actividades económicas. O mesmo também vale quando a dedução tenha sido inicialmente concedida ao sujeito passivo sem prejuízo de uma verificação posterior.»