CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL L. A. GEELHOED apresentadas em 25 de Março de 2004 [1]

I — Introdução

1. O presente processo incide sobre a interpretação do artigo 13.º, C, 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 [2] (a seguir «Sexta Directiva»). Em especial, a Cour d'appel (Luxemburgo) pergunta se é compatível com o artigo 13.º, C, da Sexta Directiva fazer depender o direito à dedução, que nasce do exercício do direito de opção previsto neste artigo, da obtenção prévia de uma autorização não retroactiva. Noutros termos, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se a liberdade concedida aos Estados-Membros de fixar as condições de exercício do direito de opção («Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício») é limitada pelo princípio do IVA que consiste no direito à dedução.

1 — Língua do processo: neerlandês.

2 — JO L 145; p. 1; EE 09 F1 p. 54.

II — Enquadramento jurídico

A — *Legislação comunitária*

2. O artigo 13.º, B, alínea b), e C, da Sexta Directiva dispõe:

«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, com excepção:

[...]

C) Opções

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

a) [do arrendamento e] [d]a locação de bens imóveis;

[...]

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

B — *Legislação nacional*

3. O artigo 1.º do regulamento grão-ducal, de 7 de Março de 1980, que determina os limites e as condições do exercício do direito de opção para a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às operações imobiliárias (a seguir «regulamento grão-ducal») [3], permite que os sujeitos passivos

«optem pela aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às operações imobiliárias a seguir indicadas:

[...]

b) qualquer pessoa que, por força de um contrato escrito de comum acordo, der de arrendamento ou em locação a um sujeito passivo bens imóveis.»

4. Nos termos do artigo 3.º do regulamento grão-ducal:

«O direito de opção só pode ser exercido no caso do imóvel ser utilizado na totalidade ou, em caso de utilização mista, na parte preponderante utilizada pelo [...] locatário no exercício de actividades que o autorizam a deduzir o imposto pago a montante [...]»

3 — *Mémorial* 1980 A, p. 242.

5. O artigo 5.º do regulamento grão-ducal dispõe:

«Qualquer pessoa que exerça o direito de opção deve apresentar por escrito uma declaração de opção à administration de l'enregistrement para aprovação.

[...]

Em caso de arrendamento, a aplicação do imposto é autorizada a partir do primeiro dia do mês seguinte àquele em que foi aprovada a declaração de opção. A decisão administrativa deverá ocorrer no mês da recepção dessa declaração.»

6. O artigo 7.º, segundo parágrafo, do regulamento grão-ducal dispõe:

«Em caso de construção de um imóvel, a dedução do imposto pago a montante só pode ser feita pelo proprietário a partir da autorização da declaração de opção para [...] a locação posterior [...] do imóvel. No entanto, a administração pode autorizar o proprietário a proceder à dedução do imposto pago a montante à medida da recepção das facturas, quando esteja perfeitamente demonstrado que a condição prevista no artigo 3.º do presente regulamento está preenchida e quando o proprietário se comprometer a apresentar uma declaração de opção no momento da conclusão da construção.»

III — Matéria de facto

7. A sociedade de responsabilidade limitada Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (a seguir «VOK») deduziu, relativamente aos anos de 1993 e 1994, o imposto a montante relativo a um imóvel que deu em locação, com facturação do IVA, a partir de Janeiro de 1993.

8. Em 29 de Junho de 1993, a VOK comunicou à administration de l'enregistrement et des domaines (a seguir «administração») uma declaração com vista a exercer o direito de optar pela tributação. A autorização foi-lhe concedida em 30 de Junho de 1993, com efeitos a partir de 1 de Julho de 1993, ao passo que a VOK considerava que o IVA devia ser dedutível a partir do início da locação (ou seja, 1 de Janeiro de 1993).

9. No entanto, nos termos do artigo 5.º do regulamento grão-ducal, a administração recusou a dedução de 50% do IVA pago a montante pelo facto de o direito à dedução só poder ser exercido, quando muito, a partir da data da autorização.

10. Assim, a administração emitiu avisos que rectificaram oficiosamente as declarações de IVA.

11. Na sequência da reclamação da VOK ao director da administração, este adoptou uma decisão em Janeiro de 1998, por força da qual foram emitidos no mês de Fevereiro seguinte novos avisos rectificativos. O director considerou, por um lado, que 1 de Janeiro de 1993 constituía o início da utilização do imóvel.

12. Uma vez que a opção só produziu efeitos a partir de 1 de Julho de 1993, a locação não estava sujeita a IVA durante a primeira metade do ano de 1993. Portanto, o IVA pago a montante só podia ser deduzido em 50%, o que justificava a rectificação da declaração de 1993. Considerou, por outro lado, que o exercício da opção devia conduzir a uma nova rectificação em 1994, ou seja, 9/10 do IVA não dedutível em 1993 deviam ser objecto de rectificação a favor da VOK. Em definitivo, 50% de um décimo do IVA pago a montante, ou seja, 5% desse imposto, continuava não dedutível e, portanto, a cargo da VOK.

13. Em seguida, a VOK accionou a administração e o Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo no Tribunal d'arrondissement (Luxemburgo) com vista a obter a anulação da rectificação oficiosa efectuada pela administração nas declarações de 1993 e 1994. O Tribunal, por decisão de 7 de Novembro de 2001, deu razão à VOK.

14. A administração e o Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo recorreram então para a Cour d'appel.

15. Através de acórdão de 18 de Junho de 2003, a Cour d'appel decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.°, C, primeiro parágrafo, alínea a), 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, autoriza que um Estado-Membro, que tenha exercido a faculdade de conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação do arrendamento e da locação de bens imóveis, faça depender a dedução integral do IVA a montante da obtenção prévia de uma autorização não retroactiva por parte da administração fiscal?»

16. Nos termos do artigo 20.° do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça, foram apresentadas observações escritas pela administração, pelo Governo luxemburguês, pela VOK e pela Comissão.

IV — Apreciação

17. É permitido a um Estado-Membro que tenha exercido a faculdade de conceder aos seus contribuintes o direito, previsto no artigo 13.°, C, da Sexta Directiva, de optarem pela tributação do arrendamento e da locação de bens imóveis de fazerem depender a tributação dessas operações da obtenção prévia de uma autorização por parte da administração fiscal?

18. A resposta a essa questão depende essencialmente da interpretação do artigo 13.°, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. A faculdade concedida aos Estados-Membros de restringir o âmbito do direito de opção e de determinar as suas modalidades inclui também a faculdade de limitar a aplicação opcional do IVA às operações efectuadas após a concessão da autorização?

19. A VOK e a Comissão, por um lado, e a administração e o Governo luxemburguês, por outro, adoptaram, quanto a essa questão, posições que à primeira vista parecem diametralmente opostas.

20. Os argumentos da VOK e da Comissão baseiam-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual o princípio do direito à dedução imediata e integral do IVA pago a montante é um dos princípios fundamentais do sistema do IVA.

21. A este respeito, remetem, designadamente, para os acórdãos Molenheide e o., Schlossstrasse e Breitsohl [4].

22. A VOK deduz dessa jurisprudência que o sistema de controlo e de autorização prévios, previsto pelo regulamento grão-ducal, não é necessário para lutar contra os abusos e a fraude fiscal, dado que um controlo *a posteriori* pode ser tão ou até mais eficaz que esse controlo *a priori*. Daí resulta que este procedimento é contrário ao princípio da proporcionalidade tal como foi recordado, em especial, nos n.os 45 e 46 do acórdão Molenheide e o., já referido.

23. Mais especialmente, a VOK considera que o artigo 13.°, C, da Sexta Directiva não permite que os Estados-Membros introduzam um sistema de autorização tal como aquele que está em causa no processo principal.

24. Os Estados-Membros estão, é certo, autorizados pelo artigo 13.°, C, já referido, a determinar as condições de fundo do direito

4 — Acórdãos de 18 de Dezembro de 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.° 47), e de 8 de Junho de 2000 (C-396/98, Colect., p. I-4279, n.° 36) e (C-400/98, Colect., p. I-4321, n.° 34).

de opção em matéria de locação, mas desde que essas condições estejam preenchidas, como no caso vertente, aplicam-se os princípios de base do IVA, tais como os princípios da dedutibilidade a montante e da proporcionalidade.

25. Por conseguinte, a VOK é de opinião que o artigo 13.°, C, primeiro parágrafo, alínea a), não permite aos Estados-Membros que tenham exercido a faculdade de conceder aos seus contribuintes o direito de optarem pela tributação do arrendamento ou da locação de bens imóveis fazerem depender a dedução integral do IVA a montante da obtenção prévia de uma autorização não retroactiva por parte da administração fiscal.

26. A Comissão chegou à mesma conclusão que a VOK. Alega, designadamente, que o direito a que se refere o artigo 13.°, C, da Sexta Directiva não é absoluto, devendo antes respeitar a letra e o espírito da Sexta Directiva. A este respeito, a Comissão remete para os acórdãos Becker e Armbrecht [5].

27. Daí deduz que uma autorização prévia, que permite às autoridades nacionais verificar se as condições fixadas pelo Estado para autorizar o exercício da opção estão reunidas, revela-se, à primeira vista, legítima e não viola nenhum princípio da Sexta Directiva.

28. Pelo contrário, a norma que precisa que, quando a administração verificou que o direito de opção podia ser exercido validamente, o início da actividade tributável não pode, no entanto, corresponder ao início efectivo da actividade, parece-lhe claramente ser uma disposição desproporcionada. Com efeito, nos casos em que, como no caso vertente, a declaração é dirigida à administração após a data de início da actividade tributável, a não retroactividade da autorização tem a consequência de privar o sujeito passivo de parte dos seus direitos à dedução.

29. A recusa em aplicar o regime normal da tributação desde o início efectivo da actividade tributável, privando a autorização de efeito retroactivo, é, portanto, uma medida que não tem nenhuma justificação. Esta medida cria uma situação em que o imposto pago a montante continua a pesar sobre o sujeito passivo, o que deve ser evitado.

30. Além disso, essa não retroactividade não encontra nenhuma justificação porque, no caso de o Estado-Membro a suprimir, continuam a ser possíveis tanto as fiscalizações do Estado-Membro — por intermédio da autorização — como uma eventual regularização — com base no artigo 20.° da Sexta Directiva — em caso de recusa da autorização ou da alteração das condições da opção.

5 — Acórdãos de 19 de Janeiro de 1982 (8/81, Recueil, p. 53, n.° 38), e de 4 de Outubro de 1995 (C-291/92, Colect., p. I-2775).

31. A administração e o Governo luxemburguês alegam que o procedimento de autorização, como previsto no regulamento grão-ducal, é conforme ao artigo 13.°, C, da Sexta Directiva. Esta disposição confere aos Estados-Membros a faculdade de prever, para os seus sujeitos passivos, o direito de optar pela tributação e fazer depender esse direito de determinadas modalidades de aplicação, concedendo-lhes uma ampla margem de apreciação.

32. Em apoio da sua tese, remetem para os acórdãos Becker, já referido, e Belgocodex [6].

33. O procedimento de autorização é uma modalidade de aplicação que não vai além do que o artigo 13.°, C, da Sexta Directiva autoriza. Tal procedimento permite à administração verificar que os locadores, sujeitos passivos que optam pela tributação, cumprem os requisitos de fundo, ou seja, no caso vertente, que o próprio locatário é um sujeito passivo que pode deduzir o IVA pago a montante.

34. O sistema luxemburguês não viola os princípios fundamentais do IVA, como o princípio da dedutibilidade do imposto pago a montante, uma vez que o sujeito passivo tem a possibilidade de apresentar a sua declaração de opção antecipadamente e obter, neste caso, a autorização a tempo de poder deduzir integral e imediatamente o IVA pago a montante. Apenas no caso de a declaração ser apresentada após o início da locação do imóvel, seis meses mais tarde no caso do processo principal, é que o locador não poderá deduzir imediata e integralmente o IVA pago a montante. Ele deverá esperar até receber a autorização da administração e só depois poderá pedir a rectificação da situação.

35. Daí resulta que os limites à possibilidade de deduzir imediata e integralmente o IVA a montante são apenas consequência indirecta do direito de opção, como este é previsto pelo artigo 13.°, C, da Sexta Directiva, e das modalidades que o acompanham. O procedimento de autorização adoptado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo não tem por objecto nem por efeito violar o direito à dedução do IVA previsto pela Sexta Directiva.

36. A administração e o Governo luxemburguês concluem que esse procedimento se justifica pelo facto de que é importante para o locador saber, o mais cedo possível, que pode deduzir integralmente o IVA pago a montante. Isto permite evitar angústias financeiras *a posteriori*. Este procedimento serve igualmente os objectivos de assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar fraudes e abusos.

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

37. Resulta do processo que o Governo luxemburguês quis exercer a faculdade que o artigo 13.°, C, da Sexta Directiva prevê, ou seja, renunciar à isenção prevista no artigo 13.°, B, da referida directiva para o arrendamento e a locação de bens imóveis.

38. Segundo o texto do regulamento grão-ducal, o Governo luxemburguês fez depender o direito de opção para os sujeitos passivos de determinados limites e condições.

39. O artigo 3.° do referido regulamento enuncia a restrição principal à faculdade de optar pela tributação: o direito de opção só pode ser exercido em relação ao imóvel que é inteiramente utilizado ou, em caso de utilização mista, à parte preponderante utilizada pelo locatário no exercício de actividades que o autorizam a deduzir o imposto pago a montante.

40. Existe uma relação indissociável entre as condições limitativas do artigo 7.° e o procedimento de autorização prévia previsto no artigo 5.° do regulamento grão-ducal, no sentido de que a administração luxemburguesa deve poder verificar previamente se as operações económicas para as quais a aplicação do IVA é pedida respondem às condições definidas no artigo 7.° do referido regulamento.

41. Tanto a administração e o Governo luxemburguês como a Comissão salientaram nas suas observações escritas essa relação existente entre, por um lado, a limitação do direito de opção e, por outro, a necessidade de verificar se as condições de exercício do direito de opção estão reunidas.

42. Concluíram que, sendo o procedimento de autorização a consequência lógica da aptidão legal dos Estados-Membros de restringir o alcance do direito de opção, ele não é, enquanto tal, desproporcionado.

43. Esta conclusão parece-me inteiramente justificada à luz do sistema do artigo 13.°, B e C, da Sexta Directiva em que a faculdade de conceder um direito de opção, previsto no artigo 13.°, C, constitui uma excepção às excepções mais amplas do artigo 13.°, B.

44. As divergências de opinião entre, por um lado, as autoridades luxemburguesas e, por outro, a VOK e a Comissão concentram-se, designadamente, no último parágrafo do artigo 5.° do regulamento grão-ducal de 7 de Março de 1980. A aplicação desta disposição pode ter por consequência privar o sujeito passivo de parte dos seus direitos à dedução, previstos no artigo 17.° da Sexta Directiva. Tal consequência pode ocorrer, designadamente, no caso em que, como no

caso vertente, a declaração de opção é dirigida à administração após a data do início da operação tributável.

45. A Comissão e a VOK salientaram, referindo-se à abundante jurisprudência do Tribunal de Justiça, a importância do direito à dedução, como um dos princípios do sistema do IVA, que os Estados-Membros só podem violar em caso de imperiosa necessidade. Não se apresenta tal situação de necessidade imperiosa no caso vertente. Daí resulta que a cláusula de não retroactividade do artigo 5.º, último parágrafo, do regulamento grão-ducal deve ser qualificada de violação desproporcionada ao princípio do direito à dedução e, portanto, julgada contrária ao direito comunitário.

46. Embora partilhe das considerações da Comissão sobre a importância do direito à dedução, pedra angular do sistema do IVA, não posso aderir à conclusão que a Comissão retira do caso vertente.

47. Como o Tribunal de Justiça já confirmou por várias vezes [7], os Estados-Membros gozam de uma ampla margem de apreciação no âmbito da disposição do artigo 13.º, C.

48. Em princípio, é permitido aos Estados-Membros limitar *rationae materiae* e *temporis* o direito de opção dos sujeitos passivos, como aconteceu no caso. A limitação material está prevista no artigo 7.º do regulamento grão-ducal, ao passo que a limitação temporal se encontra no artigo 5.º do referido regulamento.

49. Do ponto de vista da segurança jurídica, o regulamento grão-ducal parece-me irrepreensível: os sujeitos passivos podem informar-se antecipadamente sobre o tipo de transacções para as quais o direito de opção foi instituído, sobre o momento a partir do qual o imposto será aplicado e, por último, sobre as formalidades que devem satisfazer para esse fim.

50. Examinada à luz do princípio da dedução, uma regulamentação como a do caso vertente parece-me também incontestável. Qualquer sujeito passivo que satisfaça as modalidades claras do regulamento grão-ducal e preencha as formalidades em tempo devido pode estar seguro de poder deduzir os impostos pagos a montante. Por conseguinte, desde que o procedimento de autorização seja respeitado, este regulamento em nada infringe o princípio da dedução.

51. Uma disposição como o artigo 5.º, último parágrafo, do regulamento grão-ducal tem por único objectivo definir o momento em que o direito de opção exercido e

7 — Nomeadamente nos acórdãos Becker (já referido na nota 5, n.º 38) e Belgocodex (já referido na nota 6, n.º 17).

autorizado se torna efectivo. Como justamente observou o Governo luxemburguês, esta disposição não tem por objectivo nem por efeito restringir o direito à dedução. Por conseguinte, nos casos em que os sujeitos passivos cumprirem as operações que entram no âmbito de aplicação do imposto mas não efectuem em tempo devido a declaração de opção pela tributação e não dispuserem da autorização prevista pela legislação nacional, a aplicação desta disposição tem incidência no direito à dedução, mas esta incidência não deve ser atribuída às disposições nacionais, mas sim ao comportamento dos sujeitos passivos.

52. Nestas condições, uma legislação nacional como a que está em causa não faz depender o direito à dedução de uma autorização prévia não retroactiva. Na medida em que o respeito do procedimento de autorização permite aos sujeitos passivos obterem uma dedução imediata e integral do imposto pago a montante, este procedimento não pode ser qualificado de desproporcionado. Ele mantém-se nos limites do que é necessário para alcançar os objectivos de assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar fraudes e abusos. Além disso, este procedimento responde às exigências do princípio da segurança jurídica.

V — Conclusão

53. Vistas as considerações expostas *supra*, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio:

«O artigo 13.°, C, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações do Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, não se opõe a que um Estado-Membro que tenha exercido a faculdade de conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação do arrendamento ou da locação de bens imóveis faça depender a aplicação do imposto de uma autorização prévia da opção, quando o procedimento de autorização visa apenas verificar que as condições legais estão preenchidas e se destina, designadamente, a prevenir os casos de fraude ou de abuso. Tal procedimento de autorização não infringe o princípio do direito à dedução quando o seu respeito garante ao sujeito passivo uma dedução imediata e integral do imposto pago a montante.»