ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
3 de Dezembro de 1998 *

No processo C-381/97,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo tribunal de première instance de Nivelles (Bélgica), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Belgocodex SA

e

Estado belga,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 2.° da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), e do artigo 13.°, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: P. Jann (relator), presidente da Primeira Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: S. Alber,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Belgocodex SA, por Philippe Malherbe, Denis Waelbroeck e Pierre-Philippe Hendrickx, advogados no foro de Bruxelas,

— em representação do Governo belga, por Jan Devadder, consultor geral no Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Externo e da Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente, assistido por Bernard van de Walle de Ghelcke e Guido De Wit, advogados no foro de Bruxelas,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Hélène Michard e Enrico Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Belgocodex SA, do Governo belga e da Comissão na audiência de 18 de Junho de 1998,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Setembro de 1998,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 3 de Novembro de 1997, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de Novembro seguinte, o tribunal de première instance de Nivelles submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 2.° da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3, a seguir «Primeira Directiva»), e do artigo 13.°, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esta questão foi suscitada num litígio que opõe a sociedade de direito belga Belgocodex SA (a seguir «Belgocodex») à administração do imposto sobre o valor acrescentado, do registo e do património do Estado belga (a seguir «administração»), a propósito do direito de optar pela tributação nos casos de locação de bens imóveis.

3 O artigo 2.° da Primeira Directiva prevê:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

...»

4 O artigo 13.°, B, da Sexta Directiva dispõe:

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

...

b) A locação de bens imóveis...

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

5 Sob o título «Opções», o artigo 13.°, C, da referida directiva 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.»

6 Na Bélgica, a lei de 28 de Dezembro de 1992, que alterou o code de la taxe sur la valeur ajoutée (código do imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «IVA») e o code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (código dos direitos de registo) (*Moniteur belge* de 31 de Dezembro de 1992, p. 27577), introduziu no Código do IVA belga o artigo 44.°, parágrafo 3, ponto 2, alínea c), nos termos do qual estão sujeitas a IVA «as locações a um sujeito passivo, para o exercício da sua actividade económica, de edifícios que não sejam objecto de um contrato (de locação financeira), quando o locador tenha manifestado a intenção de dar o imóvel em locação com aplicação do imposto; o Rei determinará a forma da opção, o modo do seu exercício, bem como as condições que o contrato de locação deve satisfazer». Esta lei entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1993. As medidas de execução previstas pela lei não foram, no entanto, adoptadas.

7 A referida disposição foi revogada pela lei de 6 de Julho de 1994, relativa a disposições fiscais (*Moniteur belge* de 16 de Julho de 1994, p. 18705, chamada «lei de reparação»). Em conformidade com o artigo 91.° da mesma, esta revogação teve efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 1993.

8 Resulta da decisão de reenvio que em 1990 a Belgocodex adquiriu em compropriedade 25% de um terreno com construções destinadas a serem renovadas para aí serem instalados escritórios ou estabelecimentos comerciais. Os trabalhos de renovação, iniciados em 1990 e prosseguidos até 1993, foram realizados por uma empresa que facturou as suas prestações debitando o IVA.

9 Tendo dado o edifício de arrendamento a um sujeito passivo que o utiliza no âmbito da sua actividade económica, a Belgocodex, nos termos do artigo 44.°, parágrafo 3, ponto 2, alínea c), do Código do IVA belga, procedeu à dedução dos impostos que haviam incidido a montante sobre os custos dos trabalhos de renovação e de preparação do imóvel dado de arrendamento.

10 Na sequência duma fiscalização efectuada em 1995, a administração pôs em causa as deduções do IVA feitas entre 1 de Julho de 1990 e 31 de Dezembro de 1994, num montante de 1 852 365 BFR, acrescido de juros de mora e de penalidades fiscais. Na sua opinião, a locação de bens imóveis era uma actividade isenta que não permitia a dedução dos impostos pagos a montante.

11 Em 3 de Junho de 1996, a Belgocodex interpôs recurso desta decisão para o tribunal de première instance de Nivelles, argumentando que estava autorizada a deduzir os impostos pagos a montante nos termos da lei de 28 de Dezembro de 1992, que tinha instituído o direito de opção nessa matéria. A lei de reparação, que revogou o direito de opção e, ao fazê-lo, revogou a possibilidade de deduzir os impostos pagos a montante, é contrária às directivas comunitárias em matéria de IVA.

12 Considerando que a solução do litígio dependia da interpretação da Primeira e da Sexta Directiva, o tribunal de première instance de Nivelles decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«O artigo 2.° da Primeira Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que institui o princípio do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, opõe-se a que um Estado-Membro — no caso concreto, a Bélgica — que fez uso da faculdade prevista no artigo 13.°, C, da Sexta Directiva 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, e concedeu, desse modo, aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de determinadas locações de bens imóveis, suprima, através de uma lei posterior, o referido direito de opção, reintroduzindo, assim, a isenção com todo o seu alcance?»

Sobre a questão prejudicial

13 A recorrente no processo principal considera que se deve responder afirmativamente a esta questão. Na sua opinião, a isenção do IVA relativo às locações de imóveis a arrendatários sujeitos a imposto está em contradição com o princípio da neutralidade fiscal, constante do artigo 2.° da Primeira Directiva, uma vez que quebra a cadeia de deduções e aumenta a carga fiscal. Dada a sua natureza derrogatória, esta isenção deve ser interpretada de forma restritiva. O facto de a Sexta Directiva, no seu artigo 13.°, C, convidar os Estados-Membros a reduzirem o âmbito de aplicação das exonerações das locações de imóveis, permitindo-lhes instituir a favor dos sujeitos passivos a possibilidade de optarem pela tributação, demonstra que a convergência e a harmonização comunitárias devem ir no sentido da sujeição destas locações ao imposto. Daí resulta que, quando um Estado-Membro tenha decidido reduzir o âmbito de aplicação da exoneração, já não pode retratar-se e reintroduzir a exoneração posteriormente.

14 O Governo belga e a Comissão consideram, pelo contrário, que os Estados-Membros podem a qualquer momento revogar a instituição da faculdade de opção para aplicarem o regime de exoneração do artigo 13.°, B, da Sexta Directiva e que o artigo 2.° da Primeira Directiva não se opõe à forma como procedeu o legislador belga. A faculdade deixada aos Estados-Membros pelo artigo 13.°, C, de concederem aos sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de certas locações de imóveis implica também a possibilidade contrária, ou seja, a possibilidade de supressão do regime facultativo e de reintrodução da exoneração prevista pelo artigo 13.°, B.

15 A este propósito, deve recordar-se que a Sexta Directiva institui no seu título X (artigos 13.° a 16.°) um regime de isenções de IVA para certas operações. Entre os casos de isenção figura, nos termos do artigo 13.°, B, alínea b), a locação de bens imóveis. Para estas operações, os Estados-Membros têm, todavia, a faculdade, nos termos do artigo 13.°, C, primeiro parágrafo, alínea a), de reintroduzirem a tributação, por via do direito de opção que podem instituir a favor dos seus sujeitos passivos. Nos termos do artigo 13.°, C, segundo parágrafo, os Estados-Membros podem restringir o alcance deste direito de opção e determinar as modalidades do respectivo exercício.

16 Tal como o Tribunal já decidiu, os Estados-Membros podem, no exercício desta faculdade, conceder aos beneficiários das isenções previstas pela Sexta Directiva a possibilidade de renunciarem à isenção, ou em todos os casos, ou dentro de certos limites, ou ainda sob certas condições (acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53, n.° 38).

17 Daí resulta, como sublinha também a Comissão, que 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.

18 Contrariamente ao que argumenta a recorrente no processo principal, esta solução não põe em causa o princípio da neutralidade fiscal. É certo que este princípio, ao qual foi dada expressão no artigo 2.° da Primeira Directiva e que é, aliás, inerente ao sistema comum do IVA, como também recordam os quarto e quinto considerandos da Sexta Directiva, implica que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira (acórdão de 20 de Junho de 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Colect., p. I-3013, n.° 38).

19 No entanto, este princípio não tem o alcance que lhe atribui a recorrente no processo principal. Com efeito, após a instituição dum sistema harmonizado de exonerações pela Sexta Directiva, já não se podem estabelecer derrogações a esse sistema invocando uma disposição da Primeira Directiva. Além disso, o princípio da neutralidade fiscal não se opõe à adopção pelo legislador nacional duma série de excepções à regra da sujeição, excepções que, diga-se de passagem, são expressamente previstas no título X da Sexta Directiva. Todavia, quando o direito de opção tenha sido reconhecido aos sujeitos passivos pelo direito nacional, não se pode deduzir do princípio da neutralidade fiscal que o mesmo é irreversível.

20 A recorrente no processo principal não pode invocar em apoio da sua argumentação o acórdão de 17 de Outubro de 1991, Comissão/Espanha (C-35/90, Colect., p. I-5073).

21 É certo que, neste acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu que, se um Estado-Membro suprimir uma isenção referida pelo artigo 28.° da Sexta Directiva, não pode posteriormente reintroduzir essa exoneração. Todavia, este acórdão respeita a uma disposição da Sexta Directiva que não é comparável com a do artigo 13.°, C. Com efeito, o artigo 28.° respeita ao período transitório que se seguiu à adopção da Sexta Directiva. Durante esse período, era permitido aos Estados-Membros continuarem a exonerar de IVA certas operações durante um período determinado, com o objectivo de facilitarem a transição e de permitirem uma adaptação progressiva

das legislações nacionais nos domínios em questão (acórdão Comissão/Espanha, já referido, n.° 9). Terminado o período transitório, os Estados-Membros eram, no entanto, obrigados a revogar completamente as exonerações, o que obstava à possibilidade de restabelecerem uma exoneração anteriormente abandonada.

22 Não é o que se passa num caso como o do processo principal, que respeita a um direito de opção não sujeito a qualquer limitação no tempo. Tal como observou o advogado-geral no n.° 24 das suas conclusões, a jurisprudência referida não pode, por conseguinte, ser transposta para o caso vertente.

23 Finalmente, a recorrente no processo principal convida o Tribunal de Justiça a decidir que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem à revogação retroactiva da legislação nacional em questão. Sustenta que, com a adopção da lei belga de 28 de Dezembro de 1992, poderia legitimamente contar com a instituição do direito de opção, quer tivesse sido promulgado ou não o decreto real de aplicação do artigo 44.°, parágrafo 3, ponto 2, alínea c), do Código do IVA belga.

24 Da mesma forma, a Comissão argumenta que, se o Estado-Membro em questão tivesse a liberdade de revogar a sua decisão de instituir o direito de opção, o mesmo Estado não pode todavia negar a existência dos direitos a dedução nascidos nos termos da Sexta Directiva. Com efeito, prevendo o artigo 17.° da Sexta Directiva que o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, daí resulta que o Estado-Membro não pode exonerar-se, de forma retroactiva, das regras relativas ao direito à dedução quando tal direito tenha sido instituído.

25 O Governo belga esclareceu durante a audiência que, embora o decreto real acima mencionado não tenha condicionado a entrada em vigor da disposição que introduz o direito de opção, a inexistência do decreto que deveria ter aplicado essa disposição obstava ao exercício desse direito de opção por um sujeito passivo.

26 A este propósito, deve recordar-se que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica fazem parte da ordem jurídica comunitária e devem ser respeitados pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que lhes conferem as directivas comunitárias. Todavia, nas circunstâncias específicas do caso concreto, não compete ao Tribunal de Justiça mas ao órgão jurisdicional nacional decidir se foi cometida alguma violação destes princípios ao revogar-se retroactivamente uma lei cujo decreto de execução nunca fora promulgado.

27 À luz do exposto, deve responder-se à questão submetida que o artigo 2.° da Primeira Directiva não se opõe a que o Estado-Membro

— que tenha feito uso da possibilidade prevista no artigo 13.°, C, da Sexta Directiva e

— que tenha assim concedido aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de certas locações de imóveis

suprima, através de uma lei posterior, o referido direito de opção e reponha, assim, em vigor a isenção.

Compete ao órgão jurisdicional nacional decidir se foi cometida alguma violação dos princípios da confiança legítima ou da segurança jurídica ao abolir-se retroactivamente uma lei cujo decreto de execução não fora promulgado.

Quanto às despesas

28 As despesas efectuadas pelo Governo belga e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão que lhe foi submetida pelo tribunal de première instance de Nivelles, por decisão de 3 de Novembro de 1997, declara:

O artigo 2.° da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, não se opõe a que um Estado-Membro

— **que tenha feito uso da possibilidade prevista no artigo 13.°, C, da Sexta Directiva 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, e**

— que tenha assim concedido aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de certas locações de imóveis

suprima, através de uma lei posterior, o referido direito de opção e reponha, assim, em vigor a isenção.

Compete ao órgão jurisdicional nacional decidir se foi cometida uma violação dos princípios da confiança legítima ou da segurança jurídica ao abolir-se retroactivamente uma lei cujo decreto de execução não fora promulgado.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 3 de Dezembro de 1998.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

J.-P. Puissochet