

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

8 de Junho de 2000 *

No processo C-396/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR

e

Finanzamt Paderborn,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à

* Língua do processo: alemão.

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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J. C. Moitinho de Almeida (relator), presidente de secção, R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris e F. Macken, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing, Ministerialrat no Ministério Federal das Finanças, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, consultor jurídico, e A. Buschmann, funcionário nacional colocado à disposição do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR, representada por B. Westermann, consultor fiscal em Paderborn, do Governo alemão, representado por C.-D. Quassowski, e da Comissão, representada por J. Grun-

wald, consultor jurídico, na qualidade de agente, na audiência de 2 de Dezembro de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Dezembro de 1999,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 27 de Agosto de 1998, entrado no Tribunal de Justiça no dia 6 de Novembro seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), duas questões prejudiciais referentes à interpretação do artigo 17.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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR (a seguir «Schloßstraße») ao Finanzamt Paderborn a respeito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago pela Schloßstraße sobre os bens ou serviços que lhe foram fornecidos para realizar certas operações para as quais uma alteração legislativa introduzida após o fornecimento dos referidos bens ou serviços suprimiu o direito de renunciar à isenção.

A Sexta Directiva

3 O artigo 13.º 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...

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

...

C. *Opções*

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

a) da locação de bens imóveis;

...

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

4 O artigo 17.º da Sexta Directiva prevê:

«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;

...

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

- a) das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

- b) das operações isentas nos termos do n.º 1, alínea i), do artigo 14.º, do artigo 15.º, e do n.º 1, B), C) e D), e do n.º 2 do artigo 16.º;

- c) das operações isentas nos termos do disposto em B), a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comu-

nidade ou quando tais operações estejam directamente conexas com bens que se destinam a ser exportados para um país fora da Comunidade.

...»

5 Nos termos do artigo 20.º da Sexta Directiva:

«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...

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.

...

3. No caso de entrega durante o período de ajustamento, os bens de investimento são considerados afectos a uma actividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de ajustamento. Presume-se que esta actividade económica é inteiramente tributada nos casos em que a entrega dos referidos bens é tributada; presume-se que está totalmente isenta nos casos em que a entrega se encontra isenta. O ajustamento efectua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de ajustamento.

...

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.

...»

A regulamentação nacional em matéria de IVA

6 O artigo 4.º, ponto 12, alínea a), da Umsatzsteuergesetz 1993 (lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») dispõe:

«Entre as operações abrangidas pelo artigo 1.º, n.º 1, pontos 1 a 3, são isentas:

...

12. a) a locação ou arrendamento rural de terrenos...»

7 Todavia, o artigo 9.º da UStG precisa:

«1. Um empresário pode tratar como tributável uma operação isenta nos termos do artigo 4.º, ponto... 12, quando a referida operação seja efectuada por outro empresário por conta da sua empresa.

2. A renúncia à isenção nos termos do n.º 1 só é admissível... no caso de locação ou arrendamento rural de terrenos [artigo 4.º, 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.»

8 A Mißbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz (lei relativa ao apuramento da dívida fiscal e ao combate à fraude, a seguir «StMBG»), de 21 de Dezembro de 1993 (*BGBI. I* 1993, p. 2310), restringiu, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1994, o alcance do direito de opção em matéria de tributação da locação de terrenos. O artigo 9.º, n.º 2, da UStG, com a redacção que lhe foi dada pela StMBG, prevê:

«A renúncia à isenção nos termos do n.º 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.»

9 Nos termos do artigo 18.º, n.º 3, da UStG, a declaração do imposto sobre o volume de negócios é efectuada como em matéria de imposto.

- 10 O artigo 27.º, n.º 2, da UStG, com a redacção que lhe foi dada pela StMBG, prevê a seguinte disposição transitória:

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

1. for utilizado ou destinado a fins habitacionais e tiver sido concluído antes de 1 de Abril de 1985;
2. for utilizado ou destinado a outros fins não relacionados com uma actividade empresarial e tiver sido concluído antes de 1 de Janeiro de 1986;
3. for utilizado ou destinado a outros fins diferentes dos indicados nos n.ºs 1 e 2 [habitação ou outros fins não relacionados com uma actividade empresarial] 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.»

- 11 Os artigos 164.º e 168.º do Abgabenordnung (código dos impostos, a seguir «AO») permitem uma liquidação rápida do imposto, baseando-a apenas nas

declarações do sujeito passivo, mas autoriza em contrapartida a administração fiscal a rectificar esta liquidação em todos os seus aspectos, tanto no que toca aos factos como juridicamente.

12 Com efeito, o artigo 164.º da AO dispõe:

«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...»

13 O artigo 168.º da AO precisa que uma declaração de imposto é equiparada a uma liquidação de imposto sob reserva de verificação. Portanto, em conformidade com o artigo 18.º, n.º 3, da UStG, a declaração do imposto sobre o volume de negócios conduz, por si só, em razão das disposições legislativas existentes e

sob reserva de verificação, a uma liquidação do imposto, que pode ser alterada a qualquer momento, sem que seja necessário que estejam preenchidas outras condições.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

- 14 A Schloßstraße é uma sociedade civil que tem por objecto o exercício do 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.
- 15 Em 8 de Março de 1991, a Schloßstraße adquiriu o direito de superfície sobre o referido terreno e, em 16 de Março de 1991, apresentou um pedido de licença de construção. Tendo a conformidade com a legislação em matéria de urbanização do projecto da Schloßstraße sido contestada, esta licença só lhe foi concedida em 27 de Maio de 1993.
- 16 Resulta de uma decisão tomada em 11 de Junho de 1993 pelos associados da Schloßstraße que estes acordaram ceder a licença de construção a um terceiro imediatamente após a sua obtenção. Todavia, esta decisão não pôde ser concretizada por falta de adquirente. Em 10 de Outubro de 1993, a Schloßstraße celebrou um contrato com um arquitecto a fim de proceder à construção do imóvel. As obras tiveram início em Janeiro de 1994 e foram concluídas em Dezembro do mesmo ano.
- 17 A área total do imóvel foi dividida em três partes, tendo 39,38% desta sido dada em locação para fins habitacionais e a área restante dada de arrendamento à

razão de 13,96% a um gabinete de arquitectura e de 46,49% a uma sociedade anónima (a seguir «sociedade financeira») cuja actividade consistia, na medida de 90%, em efectuar prestações de serviços financeiros que beneficiam da isenção do IVA.

- 18 Nas suas declarações de IVA para os exercícios de 1992 a 1994, a Schloßstraße renunciou, em conformidade com o artigo 9.º da UStG, à isenção das operações de locação projectadas ou executadas e invocou o direito à dedução relativamente às facturas dos bens e serviços ligados à construção. Este direito à dedução foi-lhe concedido num primeiro momento.
- 19 Todavia, em conformidade com o disposto nos artigos 164.º e 168.º da AO, as liquidações correspondentes foram emitidas sob reserva de verificação *a posteriori*.
- 20 O Finanzamt Paderborn procedeu a essa verificação. Na sequência desta, alterou as referidas liquidações do imposto relativas a 1992 e 1993 e emitiu uma primeira liquidação do imposto relativo a 1994. Nestas liquidações, o Finanzamt só aceitou uma dedução do IVA pago a montante no limite de 13,96% dos montantes declarados, considerando que a única utilização tributável do imóvel era a do gabinete de arquitectura. Segundo o Finanzamt, não era possível a concessão da dedução do IVA no que respeita aos 46,49% da área do imóvel utilizados pela sociedade financeira para a realização de operações isentas, na medida em 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.º, n.º 2, da UStG operada pela StMBG. O Finanzamt considerou ainda que a Schloßstraße também não podia invocar as disposições transitórias previstas no artigo 27.º, n.º 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 para se poder renunciar ao benefício da isenção.

- 21 A Schloßstraße apresentou reclamação das liquidações do IVA relativas a 1992, 1993 e 1994, que foi indeferida pelo Finanzamt.
- 22 Em 8 de Dezembro de 1995, a Schloßstraße interpôs recurso para o Finanzgericht Münster desta decisão de indeferimento do Finanzamt. Por sentença de 8 de Outubro de 1996, o Finanzgericht negou provimento a esse recurso.
- 23 Em 27 de Novembro de 1996, a Schloßstraße interpôs recurso para o Bundesfinanzhof. Nesse recurso, a Schloßstraße invoca, por um lado, que a restrição do direito de optar pela tributação introduzida pela StMBG não lhe é aplicável, 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 de 29 de Fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, Colect., p. I-857), que a protecção da confiança legítima se opõe a que o direito à dedução do IVA pago em 1992 e 1993, designadamente sobre os honorários de arquitecto e os emolumentos de notário, lhe seja retirado *a posteriori*.
- 24 O Bundesfinanzhof exprime dúvidas quanto ao sucesso do recurso com fundamento na UStG e nas regras processuais constantes da AO. Considera, em primeiro lugar, que a Schloßstraße não pode invocar as disposições transitórias do artigo 27.º, n.º 2, da UStG, pois que a construção do imóvel só foi iniciada em Janeiro de 1994. As prestações já fornecidas em 1992 e em 1993 estarão compreendidas nos custos da construção do imóvel e, portanto, nos custos deste enquanto «bens de investimento». Por conseguinte, a decisão referente à dedução do IVA pago sobre estas prestações não poderá ser tomada sem ter em conta a data da construção nem, portanto, a limitação introduzida

pela StMBG, pois que esta depende do destino efectivo do referido imóvel, ou seja, das operações de locação efectuadas em 1994, e da questão de saber se estas operações são tributáveis ou isentas.

- 25 Dado que, em conformidade com a jurisprudência do Bundesfinanzhof referente à UStG, a decisão definitiva sobre o direito à dedução só pode ser tomada quando a utilização real dos bens de investimento for conhecida, o Finanzamt terá correctamente, em conformidade com o disposto no artigo 164.º, n.º 2, da AO, alterado *a posteriori* as liquidações do imposto emitidas sob reserva de verificação e recusado a dedução, na medida em que os serviços fornecidos foram finalmente utilizados para realizar operações isentas do IVA.
- 26 Seguidamente, o órgão jurisdicional de reenvio refere que a aplicação retroactiva do artigo 9.º, n.º 2, da UStG, na versão alterada pela StMBG, às prestações fornecidas em 1992 e em 1993 não infringe o princípio constitucional da não retroactividade. Com efeito, na data em que a nova versão do artigo 9.º, n.º 2, da UStG entrou em vigor, 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.
- 27 Por último, o Bundesfinanzhof considera que a Schloßstraße não pode prevalecer-se da confiança legítima e invocar a convicção de que podia exercer a opção prevista no artigo 9.º, n.º 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. Refere ainda que, segundo o que verificou o Finanzgericht, a Schloßstraße previa ainda, em 11 de Junho de 1993, ceder a licença de construção a um terceiro e que o mandato confiado ao arquitecto não foi acompanhado de qualquer ordem definitiva no que toca à construção. Além disso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o IVA correspondente aos anos em litígio foi liquidado sob reserva de verificação *a posteriori*, pelo que a Schloßstraße não podia legitimamente confiar em que esta liquidação não fosse alterada.

28 Contudo, interrogando-se se tal interpretação das disposições aplicáveis do direito alemão é conforme à jurisprudência do Tribunal de Justiça referente ao artigo 17.º da Sexta Directiva, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) 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*?

2) 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?»

29 Com estas suas duas questões, que é conveniente examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, essencialmente, saber se o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o direito, para um sujeito

passivo, de deduzir o IVA pago sobre bens ou serviços que lhe foram fornecidos para a realização de certas operações de locação subsiste quando uma alteração legislativa, posterior ao fornecimento destes bens ou destes serviços mas anterior ao início das referidas operações, retira a este sujeito passivo o direito de renunciar à sua isenção, mesmo quando o IVA tenha sido liquidado sob reserva de um controlo *a posteriori*.

- 30 O Governo alemão sustenta que o artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva determina unicamente o momento a partir do qual surge o direito à dedução do imposto pago a montante. As condições materiais e jurídicas que regem o exercício do direito à dedução seriam fixadas pelo n.º 2 da mesma disposição. Entre estas condições, incluir-se-á a que exige que os bens e serviços sobre os quais foi pago o IVA tenham sido utilizados para a realização das operações tributadas. Portanto, segundo o Governo alemão, só pode ser tomada uma decisão definitiva quanto ao direito à dedução quando sejam conhecidas as operações para as quais os referidos bens e serviços tenham realmente sido utilizados e esta decisão deverá ter em conta as alterações legislativas introduzidas antes do início das operações tributadas.
- 31 Por conseguinte, um sujeito passivo não beneficiará de qualquer direito à dedução do IVA pago sobre bens ou serviços que lhe tenham sido fornecidos para a realização de certas operações de locação quando, após o fornecimento dos referidos bens ou serviços mas antes do início destas operações de locação, uma alteração legislativa retire a esse sujeito passivo o direito de renunciar à isenção de tais operações.
- 32 O Governo alemão acrescenta que o facto de, no processo principal, os bens ou serviços terem sido utilizados para a realização de operações finalmente isentas distingue o presente processo dos que estiveram na origem dos acórdãos INZO, já referido, e de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1), nos quais os bens ou serviços se destinavam a ser utilizados para operações tributadas que finalmente não foram realizadas.

- 33 A título liminar, há que recordar que a Sexta Directiva institui, no seu título x (artigos 13.º a 16.º), um regime de isenção do IVA a favor de certas operações. Entre os casos de isenção constam, por força do artigo 13.º, B, alínea b), a locação de bens imóveis. Para estas operações, os Estados-Membros têm, todavia, a faculdade, em aplicação do artigo 13.º, C, primeiro parágrafo, alínea a), de reintroduzir a tributação, pela via de um direito de opção que podem conceder aos seus sujeitos passivos. Nos termos do artigo 13.º, segundo parágrafo, os Estados-Membros podem restringir o alcance deste direito de opção e determinar as modalidades do seu exercício.
- 34 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que um Estado-Membro, que tinha feito uso da possibilidade prevista no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva e que tinha, assim, concedido aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de certas locações de imóveis, pode suprimir, através de uma lei posterior, o referido direito de opção e repor, assim, em vigor a isenção (acórdão de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex, C-381/97, Colect., p. I-8153, n.º 27).
- 35 É neste contexto que há que examinar se um sujeito passivo, que pagou o IVA sobre bens ou serviços que lhe foram fornecidos para a realização de certas operações de locação, adquiriu um direito à dedução deste IVA quando, entre a data do fornecimento dos referidos bens ou serviços e a do início das operações de locação, uma alteração legislativa suprimiu o direito de renunciar à isenção destas operações.
- 36 A este respeito, há que recordar que quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem, portanto, de acordo com os artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que

concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa (acórdãos Ghent Coal Terminal, já referido, n.º 17, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 47).

- 37 Importa referir que é a aquisição de bens ou serviços por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é dada aos bens ou serviços, ou a que lhes é destinada, apenas determina 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, que devem ser efectuados nas condições previstas no artigo 20.º desta directiva (acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 15).
- 38 Esta interpretação é confirmada pelo teor do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva, nos termos do qual o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Em conformidade com o n.º 2 do artigo 10.º desta directiva, este é o caso logo que o fornecimento de bens ou a prestação de serviços é efectuado ao sujeito passivo com direito à dedução.
- 39 Além disso, qualquer outra interpretação do artigo 4.º da Sexta Directiva seria contrária ao princípio da neutralidade do IVA, na medida em que oneraria o operador económico com o custo do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.º, e faria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efectuadas antes da exploração efectiva de uma empresa e as efectuadas no decurso da referida exploração (acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 23; INZO, já referido, n.º 16, e Gabalfrisa e o., já referido, n.º 45).
- 40 O artigo 4.º da Sexta Directiva não se opõe, no entanto, a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as actividades económicas que dão

origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos. Neste contexto, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as actividades económicas projectadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações (acórdãos já referidos, Rompelman n.º 24; INZO, n.ºs 23 e 24, e Gabalfrisa e o., n.º 46).

- 41 Nestas condições, incumbe ao órgão jurisdicional nacional verificar se, tendo em conta as circunstâncias do processo principal e designadamente o facto de, em 11 de Junho de 1993, os associados da Schloßstraße projectarem ainda ceder a licença de construção a um terceiro imediatamente após a sua emissão, a declaração da intenção de iniciar as actividades económicas que dão origem a operações tributáveis foi feita de boa fé e foi confirmada por elementos objectivos.
- 42 Na falta de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de eventuais regularizações em conformidade com as condições previstas no artigo 20.º da Sexta Directiva, o direito à dedução, uma vez surgido, subsiste mesmo quando o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis por razões alheias à sua vontade. Com efeito, em semelhante caso, não existe qualquer risco de fraude ou abuso que possa justificar uma ulterior restituição das quantias deduzidas (acórdão Ghent Coal Terminal, já referido, n.ºs 20 e 22).
- 43 Ora, uma alteração legislativa introduzida, como no processo principal, entre a data do fornecimento dos bens ou serviços com vista à realização de certas operações económicas e a do início destas operações e que retira, com efeito retroactivo, ao sujeito passivo o direito de renunciar à isenção do IVA para estas operações, constitui uma circunstância alheia à sua vontade.

- 44 A este propósito, deve recordar-se que, no n.º 26 do acórdão Belgocodex, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu, a respeito de uma supressão retroactiva do direito de optar pela tributação e dos direitos à dedução já nascidos por força da Sexta Directiva, 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.
- 45 Nas circunstâncias específicas que estiveram na origem do referido acórdão Belgocodex, já referido, o Tribunal de Justiça considerou, no n.º 26 deste último, que competia ao tribunal nacional decidir se tinha sido cometida alguma violação destes princípios ao revogar-se retroactivamente uma lei que tinha instituído o direito de opção. Tendo em conta o facto de que as modalidades de execução desta lei não nunca tinham chegado a ser promulgadas, o Tribunal de Justiça considerou que não se encontrava em condições de poder decidir se as disposições da referida lei teriam podido criar, na esfera jurídica do sujeito passivo, uma confiança legítima que devesse ser protegida.
- 46 No processo principal, como referiu o advogado-geral nos n.ºs 40 a 43 das suas conclusões, não existem tais circunstâncias específicas. Resulta, com efeito, dos autos que a Schloßstraße optou pela tributação dos bens ou serviços adquiridos no decurso dos anos de 1992 e 1993 em conformidade com a legislação nacional em vigor à data em que exerceu o seu direito de opção e que a administração fiscal lhe recusou o exercício do direito à dedução do IVA pago sobre estes bens ou serviços apenas com o fundamento de que a StMBG tinha suprimido o direito de optar pela tributação.
- 47 Nestas condições e uma vez que o órgão jurisdicional nacional considera que a intenção de iniciar as actividades económicas que dão origem às operações tributáveis foi declarada de boa fé e que esta intenção foi confirmada por elementos objectivos, o sujeito passivo beneficia do direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre os bens ou serviços fornecidos para os fins das actividades económicas que projecte realizar e os princípios da protecção da

confiança legítima e da segurança jurídica opõem-se a que uma alteração legislativa posterior ao fornecimento destes bens ou destes serviços lhe retire, com efeito retroactivo, esse direito.

- 48 Contrariamente ao que defende o Governo alemão, esta conclusão não pode ser posta em causa pelo facto de, no processo principal, a reserva de verificação *a posteriori* autorizar a administração fiscal a rectificar a liquidação do IVA em todos os seus aspectos, tanto com base nos factos como em elementos de direito.
- 49 Há que salientar a este respeito, como fez o advogado-geral nos n.ºs 46 a 50 das suas conclusões, que a possibilidade, para a administração fiscal, de efectuar verificações e alterar as liquidações provisórias que envia aos sujeitos passivos apresenta uma utilidade incontestável para a gestão dos impostos, em geral, e do IVA, em especial.
- 50 Com efeito, esta possibilidade permite à administração fiscal reclamar, com efeito retroactivo, o reembolso das quantias deduzidas quando, de forma fraudulenta ou abusiva, o sujeito passivo tenha simulado pretender desenvolver uma actividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de uma dedução.
- 51 A liquidação do IVA sob reserva de verificação *a posteriori* também permite proceder, em conformidade com as condições previstas no artigo 20.º da Sexta Directiva, à regularização das quantias do IVA que o sujeito passivo deduziu aquando da aquisição de bens de investimento, designadamente, quando este último altere o projecto de utilização do imóvel, por exemplo, aumentando a parte deste que se destina a fins habitacionais.

- 52 Para além das hipóteses referidas nos dois números precedentes, a liquidação do IVA sob reserva de verificação *a posteriori* não pode, todavia, permitir à administração fiscal retirar a um sujeito passivo o direito à dedução que adquiriu, como resulta dos n.ºs 45 e 46 do presente acórdão, em conformidade com o artigo 17.º da Sexta Directiva.
- 53 Há, portanto, que responder às questões submetidas que o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o direito, para um sujeito passivo, de deduzir o IVA pago sobre bens ou serviços que lhe foram fornecidos com vista à realização de certas operações de locação subsiste quando uma alteração legislativa, posterior ao fornecimento destes bens ou destes serviços mas anterior ao início das referidas operações, retira a esse sujeito passivo o direito de renunciar à isenção destas, mesmo se o IVA foi liquidado sob reserva de um controlo *a posteriori*.

Quanto às despesas

- 54 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão, 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 (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 27 de Agosto de 1998, declara:

O artigo 17.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 o direito, para um sujeito passivo, de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago sobre bens ou serviços que lhe foram fornecidos com vista à realização de certas operações de locação subsiste quando uma alteração legislativa, posterior ao fornecimento destes bens ou destes serviços mas anterior ao início das referidas operações, retira a esse sujeito passivo o direito de renunciar à isenção destas, mesmo se o imposto sobre o valor acrescentado foi liquidado sob reserva de um controlo *a posteriori*.

Moitinho de Almeida

Schintgen

Hirsch

Skouris

Macken

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 8 de Junho de 2000.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida