

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
ANTONIO TIZZANO
apresentadas em 3 de Junho de 2003¹

1. Por acórdãos de 14 e de 21 de Dezembro de 2001, o Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos) submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, algumas questões prejudiciais para interpretação da Sexta Directiva IVA² (a seguir «directiva»). Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os princípios da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem a que um Estado-Membro, na sequência de uma alteração legislativa superveniente, imponha a um sujeito passivo, por força do artigo 20.º ou, em alternativa, do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva, a restituição integral ou parcial do IVA deduzido por esse sujeito passivo nos termos da directiva. O órgão jurisdicional de reenvio pede ainda ao Tribunal de Justiça que precise o alcance da referida alteração legislativa relativamente aos contratos de locação de bens imobiliários existentes na altura da sua entrada em vigor. Finalmente, o órgão jurisdicional de reenvio pede que se precise se a resposta à primeira questão pode ser diversa quando seja tomado em consideração o período posterior ao anúncio da proposta de lei que contém a referida alteração legislativa.

I — Enquadramento jurídico

A — *As disposições pertinentes da directiva*

2. Nos termos do artigo 2.º da directiva:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. 1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade; [...].»

3. O artigo 4.º, n.º 1, prevê:

«Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades

1 — Língua original: italiano.

2 — 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).

económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade».

6. O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da directiva estabelece:

«1. A matéria colectável é constituída:

4. De acordo com o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da directiva:

[...]

«Os Estados-Membros podem equiparar a entrega efectuada a título oneroso:

b) no caso de operações referidas nos n.ºs 6 e 7 do artigo 5.º, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efectuam».

a) A afectação por um sujeito passivo aos fins da própria empresa de um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da actividade da empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do imposto sobre o valor acrescentado; [...].».

7. O artigo 13.º, B, da directiva prevê:

«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:

5. Nos termos do n.º 2 do artigo 10.º da directiva, «o imposto é exigível [...] no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços [...]».

[...]

b) A locação de bens imóveis [...]».

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:

8. Contudo, o artigo 13.º, C, da directiva, dispõe:

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

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;

a) da locação de bens imóveis;

[...]

[...]

c) o imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º [...]».

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

10. Por último, nos termos do artigo 20.º da directiva:

9. O artigo 17.º da directiva estabelece:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

a) Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;

b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; todavia, não se efectuará ajustamento no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados e no caso de afectação de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras, nos termos do n.º 6 do artigo 5.º Todavia, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento respeitante às operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo.

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até dez anos³.

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.

[...].»

B — As disposições pertinentes da legislação neerlandesa

11. Os Países Baixos procederam à transposição da directiva por meio da lei de 28 de Dezembro de 1978⁴, que alterou a «Wet van 18 december 1995 op de

3 — Nos termos do artigo 1.º, n.º 4, da Directiva 95/7/CE do Conselho 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, o referido parágrafo é substituído pelo seguinte: «No que se refere aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos».

4 — Staatsblad 1978, p. 677.

omzetbelasting 1968 enz.» (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1968, etc., a seguir «lei de 1968»)⁵. A lei de 1968 foi posteriormente alterada pela «Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968» (lei de 18 de Dezembro de 1995 que altera a lei relativa ao volume de negócios, de 1968, a seguir «lei de Dezembro de 1995»)⁶.

12. Em aplicação do artigo 13.º, B e C, da directiva, o n.º 1, alínea b), ponto 5, do artigo 11.º da lei de 1968 estabelecia, antes das alterações que lhe foram introduzidas pela lei de Dezembro de 1995, a isenção do IVA para a locação de bens imóveis, atribuindo no entanto ao locador e ao locatário, mediante apresentação à administração fiscal de um pedido conjunto nesse sentido, a possibilidade de optar pela sujeição ao IVA da locação de imóveis para fins diversos da habitação.

13. Todavia, na sequência das alterações introduzidas a esta disposição pela lei de Dezembro de 1995, a referida opção só pode ser exercida no que toca à locação feita a pessoas que afectem o bem imobiliário tomado em locação a fins que lhes permitam beneficiar de um direito integral ou quase integral à dedução do IVA.

14. Nos termos do n.º 1 do artigo V da lei de Dezembro de 1995, esta entrou em vigor em 29 de Dezembro de 1995, mas é aplicável retroactivamente a partir das 18 horas de 31 de Março de 1995, data em que

o Secretário de Estado das Finanças neerlandês emitiu um comunicado de imprensa indicando a intenção do Conselho de Ministros de alterar a lei de 1968, com efeito retroactivo a contar do próprio comunicado. O n.º 9 do artigo V prevê, todavia, que a nova regulamentação não será aplicável, durante um período compreendido entre o primeiro exercício financeiro em que o locador começou a utilizar o imóvel e o início do décimo exercício financeiro, aos contratos de locação de bens imóveis formalizados por escrito até às 18 horas do dia 31 de Março de 1995 e que obedeçam a determinadas condições.

15. As modalidades para o ajustamento do IVA deduzido relativamente a bens imóveis regem-se pelo disposto no n.º 2 do artigo 13.º do decreto de execução da lei de 1968 (a seguir «decreto de execução de 1968»). Este decreto, em conformidade com as disposições do artigo 20.º da directiva, estabelece que a dedução relativa aos bens imóveis é ajustada durante um período de nove exercícios financeiros a contar daquele em que o operador utilizou o bem pela primeira vez e que o ajustamento é efectuado anualmente no montante de um décimo do total do IVA deduzido.

II — Matéria de facto, tramitação no órgão jurisdicional nacional e questões prejudiciais

Processo C-487/01

16. Em 1990 e 1991, o município de Leusden procedeu à substituição, num

5 — Staatsblad 1968, p. 329.

6 — Staatsblad 1995, p. 659.

terreno destinado à prática de desporto, de sua propriedade, de uma cobertura de relva natural por uma cobertura de relva artificial. Em 1 de Janeiro de 1992, o referido terreno de desporto foi dado em locação ao Mixed Hockey Club (a seguir «clube de hóquei»).

17. Embora o clube de hóquei não tivesse direito à dedução do IVA, optou, juntamente com o município de Leusden, pela sujeição da locação ao IVA, nos termos do artigo 11.º da lei de 1968. Este facto terá permitido ao município de Leusden, com base no artigo 17.º da directiva, segundo o qual o IVA sobre os bens ou serviços só é dedutível quando estes sejam utilizados para operações também elas sujeitas a IVA, deduzir na íntegra o IVA relativo aos trabalhos efectuados no terreno de desporto.

18. Todavia, na sequência da alteração do artigo 11.º da lei de 1968 pela lei de Dezembro de 1995, o município de Leusden e o clube de hóquei deixaram de poder sujeitar ao IVA a locação do referido terreno de desporto. Com esse fundamento, a administração fiscal decidiu exigir ao município de Leusden, nos termos do artigo 13.º do decreto de execução de 1968, o ajustamento da dedução do IVA relativa aos trabalhos referidos. Em especial, esse ajustamento era imposto apenas a uma parte do IVA inicialmente deduzido, ou seja, à parte relativa aos anos ainda não transcorridos, após a entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, do período de ajustamento de dez anos a seguir à primeira utilização do terreno de desporto.

19. Não se conformando com essa decisão, o município de Leusden interpôs recurso no Gerechtshof de Amesterdão, que, no entanto, se pronunciou pela improcedência do mesmo. O município de Leusden recorreu desta última decisão para o Hoge Raad, alegando, entre outras coisas, que o ajustamento da dedução do IVA, em consequência da referida alteração legislativa, era contrário aos princípios da confiança legítima e da segurança jurídica enunciados nos acórdãos do Tribunal de Justiça de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex (processo C-381/97)⁷, e de 8 de Junho de 2000, Schlossstrasse (processo C-396/98)⁸.

20. Tendo dúvidas sobre a interpretação a dar às disposições pertinentes da directiva, em razão de algumas diferenças entre a matéria de facto do caso em apreço e a dos dois acórdãos citados, o Hoge Raad suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Os artigos 20.º, n.º 2, e 17.º da Sexta Directiva, ou os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica que fazem parte da ordem jurídica comunitária, opõem-se a que o IVA deduzido por um sujeito passivo (num caso isento de fraude ou de abuso e sem alteração da utilização pretendida, na acepção dos n.ºs 50 e 51 do acórdão que o Tribunal de Justiça proferiu no processo Schlossstrasse) relativamente a um bem (imóvel) que lhe foi entregue para ser dado em locação (opera-

7 — Colect., p. I-8153.

8 — Colect., p. I-4279.

ção sujeita a IVA) seja regularizado nos termos do artigo 20.º, n.º 2, já referido, apenas com o fundamento de o sujeito passivo já não ter o direito de renunciar à isenção no que respeita a essa locação na sequência de uma alteração legislativa, e no que se refere aos anos do período de regularização ainda não transcorridos no momento em que desapareceu essa opção (no caso em apreço e de facto, em 1 de Janeiro de 1996)?

2. Caso a primeira questão mereça resposta afirmativa, a alteração legislativa é inaplicável apenas à dedução do imposto a que se refere a primeira questão ou é também inaplicável à tributação (por aplicação do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva) da entrega em locação a que se refere a primeira questão e isto até ao termo do período de regularização?»

Processo C-7/02

21. A sociedade G&S Properties B.V. (a seguir «G&S»), que pertence ao grupo Holin Groep B.V. c.s. (a seguir «grupo Holin») mandou construir, durante 1994 e 1995, um novo complexo de escritórios num terreno de sua propriedade, deduzindo o IVA que lhe tinha sido facturado a este respeito.

22. Em meados de 1994, a G&S encetou negociações sobre a locação de uma parte do complexo de escritórios ou sobre a venda do mesmo ao ING Bank NV (a seguir «ING Bank»). Durante as negociações, a G&S e o ING Bank acordaram que, no caso de ser assinado o contrato de locação se optaria pela tributação da locação, nos termos do artigo 11.º da lei de 1968. O ING Bank afectaria o imóvel tomado em locação às suas actividades bancárias que, por lei, estão isentas de IVA.

23. Embora a G&S sustente ter-se comprometido, antes de 31 de Março de 1995, a dar o referido imóvel em locação ao ING Bank, o contrato só foi formalizado por escrito em Dezembro de 1995, começando a produzir efeitos em 1 de Janeiro de 1996.

24. Posteriormente, o ING Bank e o grupo Holin apresentaram ao inspector de finanças um pedido de derrogação da isenção do IVA, nos termos do artigo 11.º da lei de 1968. O pedido foi indeferido porque, na sequência da entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, o artigo 11.º da lei de 1968 foi alterado e o contrato de locação, não tendo sido formalizado por escrito até às 18.00 horas do dia 31 de Março de 1995, não podia beneficiar do regime transitório referido no n.º 9 do artigo 5.º da lei de Dezembro de 1995.

25. O inspector decidiu também que o grupo Holin construiu o imóvel em questão no âmbito da actividade da empresa, que o utilizou para os fins da mesma empresa e que se o referido imóvel tivesse sido adquirido a terceiros, o grupo Holin não

teria podido deduzir o IVA. Em consequência, o inspector, nos termos do n.º 1, alínea h), do artigo 3.º da lei de 1968, que se baseia no n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva, impôs ao grupo Holin o pagamento do IVA por este anteriormente deduzido relativamente aos trabalhos de construção do imóvel em questão.

26. Inconformado com esta decisão, o grupo Holin interpôs recurso no Gerechtshof de Amsterdão, que decidiu pela improcedência do mesmo. O grupo Holin recorreu desta última decisão para o Hoge Raad, alegando que, ao impor o IVA nos termos da disposição nacional baseada no n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva, na sequência da referida alteração legislativa, a decisão impugnada violou os princípios da confiança legítima e da segurança jurídica enunciados nos acórdãos Belgocodex e Schlossstrasse.

27. Tendo dúvidas sobre a interpretação a dar às disposições pertinentes da directiva, em razão de algumas diferenças entre a matéria de facto do caso em apreço e a dos dois acórdãos citados, o Hoge Raad suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Os artigos 5.º, n.º 7, alínea a), e 17.º da Sexta Directiva, ou os princípios comunitários da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica opõem-se (num caso isento de fraude ou de abuso e sem modificação da utilização projectada, na aceção dos n.ºs 50 e 51 do acórdão proferido pelo

Tribunal de Justiça no processo Schlossenstrasse) à tributação ao abrigo desse artigo 5.º, n.º 7, alínea a), num caso em que um sujeito passivo deduziu o IVA que pagou por bens que lhe foram entregues ou por prestações que lhe foram fornecidas com vista à locação prevista de um determinado bem imóvel, sujeita a IVA, apenas porque o sujeito passivo já não tem o direito de renunciar à isenção para esta locação na sequência de uma alteração legislativa?

2. A resposta eventualmente afirmativa à primeira questão aplica-se igualmente ao direito à dedução surgido no período compreendido entre o anúncio da alteração legislativa a que se refere a primeira questão e o início da entrada em vigor da referida alteração; por outras palavras, em caso de resposta afirmativa à primeira questão, os elementos do preço de custo conforme previsto no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, suportados depois do dia deste anúncio, podem ser tributados ao abrigo deste artigo 5.º, n.º 7, alínea a)?»

II — Tramitação no Tribunal de Justiça

28. Na fase escrita do processo, apresentaram observações no Tribunal de Justiça,

relativamente ao processo C-487/01: o município de Leusden, os Governos dos Países Baixos e francês e a Comissão; relativamente ao processo C-7/02: os Governos dos Países Baixos, francês e do Reino Unido e a Comissão. Os dois processos foram apensos por despacho de 6 de Novembro de 2002, nos termos do artigo 43.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça. Na audiência, realizada em 9 de Janeiro de 2003, participaram o município de Leusden, o grupo Holin, o Governo dos Países Baixos e a Comissão.

III — Análise jurídica

A — Quanto às primeiras questões prejudiciais nos processos C-487/01 e C-7/02

29. Com a primeira questão submetida no processo C-487/01, o órgão jurisdicional de reenvio pede essencialmente que o Tribunal de Justiça esclareça se os princípios da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem a que um Estado-Membro, na sequência de uma alteração legislativa superveniente, imponha a um sujeito passivo, nos termos do artigo 20.º da directiva, a restituição do imposto por este deduzido.

30. A primeira questão no processo C-7/02 é substancialmente idêntica à que se acaba de expor, com a única diferença de a disposição a que a questão se refere ser o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), em vez do artigo 20.º da directiva.

31. Como as duas questões são muito semelhantes, analisá-las-ei em conjunto.

Síntese das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

32. O município de Leusden recorda que elaborou os seus planos de investimento e fixou a renda do terreno de desporto a pagar pelo clube de hóquei, confiando na legislação em vigor na altura da execução dos trabalhos de reestruturação do referido terreno, que lhe reconhecia o direito de deduzir na íntegra o IVA sobre as despesas relativas a esses trabalhos. Não existindo no contrato de locação qualquer cláusula que lhe permita, no caso de uma alteração legislativa como a que está em causa, actualizar a renda de modo a repercutir no locatário o encargo financeiro resultante do ajustamento, este ver-se-ia obrigado, para não suportar esse encargo, a intentar uma acção judicial, de resultado naturalmente incerto, para actualizar a renda *ex* artigo 258.º do Livro VI do Código Civil neerlandês.

33. Em apoio dos seus argumentos, o município de Leusden socorre-se do acórdão Schlossstrasse e das conclusões apresentadas pelo advogado-geral Geelhoed no processo C-17/01, Sudholz⁹. De um e de

⁹ — Conclusões apresentadas pelo advogado-geral L. A. Geelhoed em 24 de Outubro de 2002 no processo Sudholz (C-17/01, acórdão de 29 de Abril de 2004, Colect., p. I-4243, p. I-4245).

outras decorrerá que os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima se opõem, de um modo geral, a que o direito à dedução do IVA, uma vez adquirido, possa posteriormente ser revogado, devido a uma alteração legislativa superveniente. À luz destes princípios, o município de Leusden conclui que nenhum ajustamento, nos termos do artigo 20.º da directiva, lhe pode ser exigido relativamente ao IVA deduzido e que, por conseguinte, a resposta à primeira questão deve ser afirmativa.

34. Também o grupo Holin sustenta ter confiado, desde o início dos trabalhos de construção do edifício posteriormente entregue em locação ao ING Bank, na possibilidade de optar pela sujeição ao IVA dessa locação, com base na versão então em vigor do artigo 11.º da lei de 1968. O referido edifício terá sido construído precisamente com vista à sua locação ao ING Bank, como é demonstrado pelo facto de possuir cofres. Além disso, acrescenta o referido grupo, já antes de 31 de Março de 1995 existiam compromissos pré-contratuais com o ING Bank, relativamente à futura locação do referido imóvel e à sujeição da renda ao IVA.

35. O grupo Holin considera, portanto, que, à luz dos princípios da confiança legítima e da segurança jurídica, e, mais especificamente, da aplicação que deles fez o Tribunal de Justiça no referido acórdão Schlosstrasse, a administração fiscal neerlandesa não podia, na sequência da alteração legislativa do artigo 11.º da lei de 1968, pretender a restituição do IVA deduzido pelo grupo Holin, quer através de um ajustamento nos termos do artigo 20.º da directiva, quer por meio de uma imposição

ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva. Nestes termos, conclui que a resposta à primeira questão no processo C-7/02 deve ser afirmativa.

36. Os Governos dos Países Baixos e francês e a Comissão têm uma opinião diferente, assim como, mas apenas em relação ao processo C-7/02, único em que apresentou observações, o Governo do Reino Unido.

37. No que diz respeito, antes de mais, ao processo C-487/01, o Governo dos Países Baixos observa que, nos termos do artigo 20.º da directiva, a dedução do IVA deve ser ajustada sempre que a utilização, no âmbito de actividades sujeitas a IVA, dos bens ou serviços relativamente aos quais foi feita a dedução não venha a ter lugar ou venha a ser diferente da inicialmente declarada pelo sujeito passivo. Esta regra será aplicável não só nos casos em que a utilização efectiva dos bens ou serviços é diferente da inicialmente prevista, por vontade do sujeito passivo, como também nos casos em que a referida utilização já não é possível, devido a uma alteração legislativa. De facto, prossegue o Governo dos Países Baixos, se o legislador tivesse pretendido excluir que circunstâncias alheias à vontade do sujeito passivo, tal como uma alteração legislativa, possam dar lugar a um ajustamento, deveria tê-lo contemplado expressamente. Pelo contrário, o n.º 1, alínea b), do artigo 20.º da directiva prevê que mesmo no caso de roubo, ou seja, numa circunstância claramente alheia à vontade do sujeito passivo, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento da dedução.

38. É verdade que, acrescenta aquele governo, acompanhado também neste ponto pelo Governo francês e pela Comissão, o artigo 20.º da directiva não se propõe enumerar todos os casos de ajustamento, mas apenas alguns, com carácter exemplificativo, como prova a utilização da expressão «designadamente» na primeira frase do n.º 1 do artigo. Por conseguinte, a directiva não exclui a hipótese de o referido ajustamento ser fruto de uma alteração legislativa.

39. Por outro lado, o Governo dos Países Baixos e a Comissão sublinham que o presente caso é diferente do examinado pelo Tribunal de Justiça no processo Schlosstrasse. Efectivamente, enquanto neste último se discutia uma alteração legislativa que prejudicava, com efeito retroactivo, uma dedução já concedida, privando o sujeito passivo do correspondente direito à dedução do IVA, anteriormente adquirido, no caso vertente trata-se de ajustar legalmente uma dedução, com base no artigo 20.º da directiva, não com efeito retroactivo mas unicamente em relação aos anos, do período de ajustamento de dez anos, ainda não transcorridos no momento do início da entrada em vigor da alteração legislativa.

40. O Governo dos Países Baixos sustenta ainda que o município de Leusden poderia ter evitado o prejuízo económico resultante do ajustamento, acordando com o clube de hóquei uma actualização da renda ou recorrendo ao tribunal *ex* artigo 258.º do Livro VI do Código Civil neerlandês.

41. Acrescenta, por último, que, se o Tribunal de Justiça excluir a aplicabilidade do ajustamento nos termos do artigo 20.º da directiva, o município de Leusden usufruirá do direito à dedução relativamente a bens cuja utilização está isenta de IVA. Isso seria contrário, segundo aquele governo, ao princípio — enunciado nos n.ºs 44 do acórdão Becker¹⁰, 14 a 16 do acórdão Weissgerber¹¹ e 23 do acórdão Monte dei Paschi di Siena¹² — segundo o qual um particular que pretenda exercer uma actividade isenta de imposto não tem direito à dedução.

42. Quanto ao processo C-7/02, o Governo dos Países Baixos observa que a aplicação do IVA ao grupo Holin, ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva, apenas é uma consequência indirecta da alteração legislativa em questão. Com efeito, ao abrigo deste artigo, o referido imposto torna-se exigível no momento em que o sujeito passivo afecta um bem aos fins da sua empresa. No caso em apreço, foi o que aconteceu em 1 de Janeiro de 1996, data do início do contrato de locação, ou seja, num momento posterior ao da entrada em vigor da alteração legislativa. O caso presente é substancialmente diferente do processo Schlosstrasse, no qual, devido a uma alteração legislativa com efeito retroactivo, o sujeito passivo tinha sido privado de um direito à dedução, já por si adquirido.

10 — Acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.º 44).

11 — Acórdão de 14 de Julho de 1988, Weissgerber (207/87, Colect., p. 4433, n.ºs 14 a 16).

12 — Acórdão de 13 de Julho de 2002, Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, Colect., p. I-6109, n.º 23).

43. O Governo dos Países Baixos acrescenta que a aplicabilidade do IVA ao grupo Holin, ao abrigo do n.º 7, alínea a) do artigo 5.º da directiva, assentará na consideração de que, se naquela data o referido grupo tivesse adquirido o imóvel em questão a um terceiro para o dar de locação ao ING Bank, não teria tido direito à dedução do IVA sobre o preço dessa aquisição, na medida em que o imóvel se destinava a uma operação, a locação a um banco, que já não podia ser sujeita ao IVA com base na legislação que acabava de entrar em vigor. Por conseguinte, no caso em apreço, a aplicação do IVA nos termos do referido artigo não violará os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica.

44. Na audiência, a Comissão aderiu a esta tese, modificando a posição anteriormente defendida nas suas observações escritas¹³.

45. Quanto ao Governo do Reino Unido, defende que o objectivo visado pelo n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva não é o ajustamento da dedução do IVA, mas o respeito do princípio da neutralidade fiscal. Este governo observa, além disso, que incumbe aos sujeitos passivos, quando celebram contratos com terceiros, o ónus

de inserir nesses contratos cláusulas suplementares, a fim de evitar eventuais efeitos negativos derivados de futuras alterações legislativas. Porém, o grupo Holin não tomou essa precaução durante a negociação do contrato de locação com o ING Bank. O Governo do Reino Unido observa, por último, que as circunstâncias do caso Schlosstrasse não são comparáveis às do caso *sub judice*, na medida em que este último não diz respeito à obrigação de restituir o IVA que o sujeito passivo deduziu anteriormente, por força de uma alteração legislativa superveniente, mas à possibilidade de impor o pagamento do IVA ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva.

46. Seguidamente e relativamente a ambos os processos, o Governo dos Países Baixos socorre-se da jurisprudência do Tribunal de Justiça, em especial dos acórdãos Racke¹⁴, Decker¹⁵ e Zuckerfabrik¹⁶, segundo os quais, a título excepcional, é possível admitir que a aplicação no tempo de um acto comunitário tenha um ponto de partida fixado em data anterior à da sua publicação quando o objectivo a alcançar o exija e a confiança legítima dos interessados seja devidamente respeitada. No entender do referido governo, estas circunstâncias verificam-se em ambos os casos em apreço. Antes de mais, a lei de Dezembro de 1995 teve como objectivo pôr fim a alguns abusos a que o artigo 11.º da lei de 1968 deu lugar, antes de ter sido alterado. Em segundo lugar, aquela lei previu um regime transitório aplicável a muitos contratos de

13 — Efectivamente, a Comissão partiu nessas observações do pressuposto de que, para determinar se o imposto a que se refere o n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva era aplicável ao grupo Holin, era necessário estabelecer a data em que foi celebrado o contrato de locação e não a data em que o mesmo começou a produzir efeitos. Partindo do princípio de que esse contrato foi celebrado antes de 29 de Dezembro de 1995, a Comissão sustentou que, como nos termos da legislação em vigor nessa data a locação ainda estava sujeita a IVA, a administração fiscal neerlandesa, ao aplicar o imposto em causa ao grupo Holin, violou os princípios da confiança legítima e da segurança jurídica.

14 — Acórdão de 25 de Janeiro de 1979, Racke (98/78, Recueil, p. 69, n.º 20).

15 — Acórdão de 25 de Janeiro de 1979, Decker (99/78, Recueil, p. 101, n.º 8).

16 — Acórdão de 21 de Fevereiro de 1991, Zuckerfabrik (C-143/88 e C-92/89, Colect., p. I-415, n.º 49).

locação em curso. Todavia, não beneficiaram desse regime transitório os contratos de locação que — tal como o celebrado entre o município de Leusden e o clube de hóquei — fixavam uma renda demasiado baixa em comparação com o montante do investimento no imóvel, suportado pelo locador, ou que — tal como o celebrado entre o grupo Holin e o ING Bank — não tenham sido formalizados por escrito até 31 de Março de 1995, a fim de evitar que pudessem beneficiar da legislação revogada contratos presumivelmente celebrados precisamente com vista a cometer os abusos a que a lei procurava pôr fim. Por último, o princípio da confiança legítima foi respeitado, pois o Secretário de Estado das Finanças neerlandês já previamente anunciara, em 21 de Dezembro de 1994, a intenção de alterar as referidas disposições, tendo depois confirmado essa intenção, tanto na resposta a uma pergunta parlamentar, em 21 de Março de 1995, como num comunicado de imprensa de 31 de Março de 1995.

47. Finalmente, os Governos francês e dos Países Baixos alegam que, se o município de Leusden e o grupo Holin não fossem sujeitos, respectivamente, ao ajustamento *ex* artigo 20.º da directiva e ao IVA ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da mesma, tal seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA. Na opinião desses governos, seriam injustificadamente discriminados todos os sujeitos passivos que, após a entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, queiram efectuar trabalhos nos imóveis que pretendam dar em locação; efectivamente, esses sujeitos passivos não terão direito a deduzir o IVA relativamente a esses trabalhos, embora se encontrem nas mesmas circunstâncias em que se encontravam o município de Leusden e o grupo Holin antes da referida lei.

Apreciação

48. Antes de responder às questões em análise, julgo oportuno recordar alguns princípios afirmados pelo Tribunal de Justiça relativamente ao direito à dedução do IVA a que se refere o artigo 17.º da directiva.

49. Antes de mais, decorre da jurisprudência que esse direito surge no momento em que o IVA se torna exigível nos termos do artigo 10.º da directiva e que, «em consequência, só a qualidade em que o particular actua nesse momento pode decidir da existência de um direito à dedução»¹⁷.

50. O Tribunal de Justiça esclareceu seguidamente que quem adquire bens ou serviços com a intenção, confirmada por elementos objectivos, de destinar esses bens ou serviços ao exercício de uma actividade económica, actua na qualidade de sujeito passivo na acepção do artigo 4.º da directiva e tem direito à dedução do IVA que recai sobre as referidas despesas¹⁸. Na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Mem-

17 — V. acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 8).

18 — V. acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 665, n.ºs 22 a 24); de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo (C-110/94, Colect., p. I-857, n.ºs 15 a 19); de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 17); de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa (C-110/98 e C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 47); de 8 de Junho de 2000, Schlossstrasse, já referido, n.º 36; e de 8 de Junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, Colect., p. I-4321, n.º 34).

bro limitarem o seu âmbito, este pode ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante, salvaguardados eventuais ajustamentos posteriores, nos termos do artigo 20.º da directiva¹⁹.

51. Mas, sobretudo, decorre de vários acórdãos do Tribunal de Justiça que os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima se opõem, em princípio, a que o direito à dedução do IVA, uma vez nascido, venha depois a sofrer limitações devido a factos, a circunstâncias ou a acontecimentos alheios à vontade do sujeito passivo²⁰.

52. Mais especificamente e no que ao presente caso interessa, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão Schlosstrasse, que «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»²¹.

53. Posto isto, para responder às duas questões submetidas, é necessário antes de mais verificar se, à luz da jurisprudência há pouco recordada, o município de Leusden e o grupo Holin adquiriram efectivamente, antes de 29 de Dezembro de 1995, ou seja, antes da entrada em vigor da alteração legislativa do artigo 11.º da lei de 1968, o direito à dedução do IVA nos termos do artigo 17.º da directiva. Em segundo lugar, há que analisar, à luz da mesma jurisprudência, se a administração fiscal neerlandesa podia, nas circunstâncias dos casos em apreço, exigir ao município de Leusden o ajustamento do IVA nos termos do artigo 20.º da directiva e/ou tributar o grupo Holin ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva.

Quanto à aquisição, por parte do município de Leusden e do grupo Holin, do direito à dedução do IVA nos termos da directiva

54. Quanto ao primeiro aspecto, recordo, antes de mais, que determinar se «um sujeito passivo, num caso concreto, adquiriu bens para os fins das suas actividades

19 — V. acórdãos de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797, n.ºs 16 e 21), e de 11 de Julho de 1991, Lennartz, já referido, n.º 27.

20 — V. acórdãos de 26 de Fevereiro de 1996, Inzo, já referido, n.ºs 21, 24 e 25; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, já referido, n.ºs 20 e 22; de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex, já referido, n.º 26, de 8 de Junho de 2000, Schlosstrasse, já referido, n.º 42, e de 8 de Junho de 2000, Breitsohl, já referido, n.º 41. No mesmo sentido, v. as conclusões apresentadas pelo advogado-geral Geelhoed em 24 de Outubro de 2002 no processo Sudholz (C-17/01), já referido, n.º 48.

21 — Acórdão de 8 de Junho de 2000, Schlosstrasse, já referido, n.º 47; v. também o acórdão de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 45).

económicas» e, portanto — na medida em que essas actividades estejam sujeitas a IVA — determinar se adquiriu um direito à dedução nos termos do artigo 17.º da directiva, «constitui uma questão de facto cuja apreciação deve ter em conta o conjunto dos dados do caso concreto, entre os quais a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a sua aquisição e a respectiva utilização ao serviço das actividades económicas do sujeito passivo»²².

55. Aplicando estes princípios ao processo C-487/01, saliento, antes de mais, que, segundo o município de Leusden declarou, no momento em que empreendeu os trabalhos de reestruturação do terreno de desporto, tinha a intenção, não só de o dar em locação, mas também de exercer, conjuntamente com o futuro locatário, a opção de sujeição da locação ao IVA, com base na versão então em vigor do artigo 11.º da lei de 1968. Que também era essa a intenção no momento em que o IVA relativo a esses trabalhos se tornou exigível nos termos do artigo 10.º da directiva e que esse momento foi anterior à entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, não só não é contestado por qualquer das partes, como me parece amplamente confirmado pelos factos, visto que: os trabalhos ficaram concluídos em 1991, o terreno foi entregue em locação ao clube de hóquei a partir de 1 de Janeiro de 1992 e a opção pela sujeição da referida locação ao IVA foi efectivamente exercida.

22 — Acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, já referido, n.º 21.

56. Por conseguinte, há que reconhecer que, com base nos princípios acima enunciados, o município de Leusden adquiriu, nos termos do artigo 17.º da directiva, o direito à dedução do IVA sobre os referidos trabalhos e exerceu-o legitimamente, na sua integralidade, em 1990 e 1991.

57. O mesmo se aplica ao grupo Holin, o qual, como decorre do despacho de reenvio, adquiriu, nos termos do artigo 17.º da directiva, o direito à dedução do IVA relativamente aos trabalhos de construção do edifício entregue em locação ao ING Bank²³ e também o exerceu na sua integralidade²⁴.

58. Posto isto, passo agora a analisar se, nos dois casos em apreço, a administração fiscal neerlandesa podia exigir ao município de Leusden o ajustamento da dedução nos termos do artigo 20.º da directiva e/ou tributar o grupo Holin ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva.

23 — V. n.º 3.4.5 do despacho de reenvio, onde o Hoge Raad declara que «no caso em apreço [...] trata-se de uma tributação ao abrigo do n.º 7, alínea a, do artigo 5.º da Sexta Directiva que todavia na prática tem [...] por efeito regularizar o direito à dedução gerado em conformidade com o artigo 17.º da Sexta Directiva» (o sublinhado é meu).

24 — V. n.º 3.1.1 do despacho de reenvio, onde o Hoge Raad afirma que «a interessada deduziu o imposto sobre o volume de negócios que lhe foi facturado a este respeito».

Quanto à aplicabilidade do artigo 20.º da directiva ao município de Leusden

59. No que diz respeito ao ajustamento do IVA nos termos do artigo 20.º da directiva, não me parece existirem dúvidas quanto ao facto de o ajustamento ter sido imposto ao município de Leusden pela única razão de, na sequência da entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, a locação do terreno de desporto ao clube de hóquei, na previsão do qual o referido município adquiriu e exerceu o direito à dedução do IVA nos termos do artigo 17.º da directiva, já não estar sujeita a IVA.

60. Por outras palavras, parece-me incontestável que, no caso vertente, existe um nexo de causalidade entre a entrada em vigor daquela lei e a exigência, ao município de Leusden, da restituição, através de um ajustamento nos termos do artigo 20.º da directiva, do IVA por este anteriormente deduzido por força do referido direito.

61. Ora, em tais circunstâncias, o ajustamento nos termos do artigo 20.º da directiva equivale a revogar, em minha opinião, o direito à dedução adquirido por um sujeito passivo nos termos da directiva, tendo como único fundamento o facto de uma alteração legislativa ter tornado uma actividade anteriormente sujeita ao IVA numa actividade que deixou de estar sujeita.

62. No entanto, isto parece-me manifestamente contrário ao que o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Schlosstrasse, ou seja, que uma alteração legislativa nacional não pode privar o contribuinte de um direito à dedução do IVA que o mesmo adquiriu de boa fé nos termos da directiva (v. *supra*, n.º 52).

63. Apesar dessa jurisprudência, o Governo dos Países Baixos defende que o artigo 20.º da directiva é aplicável mesmo em circunstâncias em que a utilização efectiva dos bens ou serviços seja diferente da inicialmente prevista, por motivos alheios à vontade do sujeito passivo, como no caso de roubo de bens, e que, por conseguinte, não há razão para não aplicar a disposição, mesmo no caso de alterações legislativas supervenientes.

64. Não vejo, no entanto, como tudo isso possa confirmar a tese do Governo dos Países Baixos. De facto, o artigo 20.º, alínea a), da directiva prevê, como regra geral, que o ajustamento não se efectuará em caso de «destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados», ou seja, em circunstâncias manifestamente alheias à vontade do sujeito passivo, só permitindo aos Estados-Membros derrogar essa regra nos casos de roubo. Portanto, parece-me que a disposição tende antes a apoiar a tese oposta à defendida pelo Governo dos Países Baixos, porque confirma que, com excepção das derrogações explicitamente contempladas nesse artigo, não é possível proceder ao ajustamento se a impossibili-

dade de utilizar um bem para a actividade tributável originalmente prevista for devida a causas alheias à vontade do sujeito passivo.

65. No entanto, o Governo dos Países Baixos e a Comissão alegam ainda — e parece-me ser este o ponto central da sua argumentação — que o artigo 20.º da directiva não esgota todos os casos de ajustamento. A primeira frase do n.º 1 do artigo e, em especial, a expressão «designadamente», indica claramente que o elenco das situações previstas não é limitativo. Por conseguinte, a directiva não exclui a hipótese de o ajustamento ser fruto de uma alteração legislativa.

66. No entanto, devo observar que, embora não existam dúvidas quanto o facto de o artigo 20.º conter um elenco não limitativo dos possíveis casos de ajustamento, julgo difícil sustentar que, entre os casos não expressamente indicados, se possa incluir o de alterações legislativas supervenientes, visto que tal colocaria em questão princípios fundamentais do direito comunitário. De facto, parece-me evidente que, devido a essa implicação da possibilidade de ajustamento, se o legislador tivesse pretendido incluí-la na previsão do artigo 20.º, devia tê-la contemplado expressamente. Por conseguinte, o seu silêncio deve ser entendido como uma exclusão de tal hipótese, em conformidade, aliás, com a regra geral há pouco referida.

67. A ser assim, também cai em minha opinião por terra a pretensão do Governo dos Países Baixos e da Comissão de que o caso em apreço é diferente daquele sobre o qual versou o acórdão Schlosstrasse, pelo facto de nesse processo se discutir uma alteração legislativa que punha em causa, com efeito retroactivo, uma dedução já concedida, ao passo que, no caso em apreço, se trata de ajustar legalmente uma dedução, com base no artigo 20.º da directiva, unicamente em relação aos anos, do período de ajustamento de dez anos, ainda não transcorridos no momento da entrada em vigor da alteração legislativa.

68. Essa pretensão cai, antes de mais, porque tem como pressuposto a interpretação extensiva do artigo 20.º que há pouco contestei. Mas cai também porque, apesar de todas as subtilezas, não se vê que seja possível negar carácter retroactivo a uma alteração legislativa exclusivamente pelo facto de esta não chegar ao extremo de revogar situações jurídicas já esgotadas, mas «se limitar» a excluir a posterior fruição de um direito legitimamente adquirido ao abrigo da legislação anterior.

69. Por último, essa pretensão cai porque, em minha opinião, assenta num círculo vicioso. De facto e segundo a Comissão, no acórdão Schlosstrasse o Tribunal de Justiça referiu a eventual aplicação do artigo 20.º da directiva como um dos casos em que é permitida a revogação de um direito à dedução; daí deduz a legitimidade de qualquer revogação deste direito fundada na referida disposição e, por conse-

guínte, também da revogação resultante da alteração legislativa em causa. Contudo, devo observar que, desse modo, a Comissão dá por adquirido o *quid demonstrandum*, porque o que no presente caso se discute não é se o artigo 20.º permite ajustar o direito à dedução (o que ninguém contesta), mas se permite fazê-lo em todos os casos e, designadamente, no caso de uma alteração legislativa com efeito retroactivo, que transforme uma actividade anteriormente sujeita ao IVA numa actividade que deixa de estar sujeita. Ora, como acima expliquei, tal não é permitido pelo artigo 20.º, nem pode deduzir-se da referência a esse artigo, para outros efeitos e noutro sentido, no acórdão Schlossstrasse.

70. De resto, como se viu, o Governo dos Países Baixos procura também justificar, em termos mais gerais e conclusivos, a legitimidade do carácter retroactivo da alteração legislativa em causa. Voltarei a este ponto mais adiante, porque o argumento releva sobretudo em relação ao processo C-7/02 (v., *infra*, n.ºs 85 a 101).

71. Referir-me-ei aqui a outros argumentos apresentados pelo Governo dos Países Baixos em apoio da sua tese. Antes de mais, este governo defende que, no caso em apreço, não houve violação do princípio da confiança legítima uma vez que, em Dezembro de 1994, o Secretário de Estado das Finanças anunciou a intenção de alterar o artigo 11.º da lei de 1968, intenção essa posteriormente confirmada em 21 de Março de 1995, em resposta a uma pergunta parlamentar, e em 31 de Março de 1995, num comunicado de imprensa.

72. Porém, este argumento também não me parece aceitável. De facto, decorre dos autos que o município de Leusden adquiriu o direito à dedução em causa muito antes das referidas declarações. Portanto, estas não podem ter afectado a formação de uma confiança legítima, pelo referido município, relativamente à inviolabilidade desse direito.

73. Em sustentação da sua tese, o Governo dos Países Baixos invoca depois os acórdãos Becker²⁵, Weissgerber²⁶ e Monte dei Paschi di Siena²⁷, dos quais decorre o princípio de que um particular que pretenda exercer uma actividade isenta de imposto não tem direito à dedução.

74. No entanto, devo objectar que, no caso em apreço, como acima expliquei, o município de Leusden adquiriu o referido direito antes de a locação do terreno de desporto passar a estar isenta de IVA.

75. Por último, também não me parece convincente o argumento dos governos francês e dos Países Baixos, segundo o qual, se o município de Leusden não for sujeito a qualquer obrigação de ajustamento, serão injustificadamente discriminados todos os sujeitos passivos que, embora

25 — Acórdão de 19 de Janeiro de 1982, já referido.

26 — Acórdão de 14 de Julho de 1988, já referido.

27 — Acórdão de 13 de Julho de 2000, já referido.

se encontrem, após a entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, nas mesmas circunstâncias em que se encontrava o município de Leusden antes dessa lei, não poderão beneficiar, ao contrário deste último, do direito à dedução do IVA.

76. De facto, parece-me evidente que uma tal «disparidade de tratamento» é a consequência natural de qualquer nova norma que, ao alterar normas já vigentes, disponha só para o futuro, em obediência ao princípio da não retroactividade, estabelecendo inevitavelmente uma diferença entre as posições jurídicas já adquiridas ao abrigo da legislação alterada e as surgidas posteriormente.

77. À luz das considerações que antecedem, considero, por conseguinte, que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem a que um ajustamento nos termos do artigo 20.º da directiva seja aplicável, nas circunstâncias do caso vertente, ao município de Leusden.

Quanto à aplicabilidade, ao grupo Holin, do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva

78. Passando agora a analisar se, no caso em apreço, o n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva é aplicável ao grupo Holin,

recordo que o referido grupo adquiriu, antes da entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, um direito à dedução do IVA relativamente aos trabalhos de construção dos imóveis dados em locação ao ING Bank (v., *supra*, n.º 57).

79. Apesar disso, os Governos dos Países Baixos e do Reino Unido e a Comissão sustentam que o IVA relativo a esses trabalhos é aplicável ao grupo Holin nos termos da directiva porque o facto gerador do imposto — ou seja, a «afecção», por parte do grupo Holin, do imóvel em questão «aos fins da própria empresa» nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva — que, no caso em apreço, coincide com o início da tomada em locação do imóvel pelo ING Bank, ocorreu em 1 de Janeiro de 1996, ou seja, numa data em que a lei de Dezembro de 1995 já tinha entrado em vigor. Por isso, negam o carácter retroactivo desta lei.

80. Todavia, este argumento não me parece fundado. De facto, mesmo admitindo que seja correcta a tese de que, nas circunstâncias do presente caso, o facto gerador do imposto ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva ocorreu após a entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, isso não impede que, antes da entrada em vigor desta lei, tenha ocorrido outro facto gerador de imposto nos termos da directiva — ou seja, a execução (e correspondente facturação) dos trabalhos de construção do referido imóvel para o grupo Holin — em cuja ocasião, como se disse, este grupo adquiriu um direito à dedução do IVA.

81. Nestas circunstâncias, admitir que o n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva seja aplicável ao grupo Holin em relação aos mesmos trabalhos de construção teria, na prática, como justamente observaram o órgão jurisdicional de reenvio²⁸ e a Comissão, nas suas observações escritas, o efeito de obrigar o grupo Holin a restituir o IVA anteriormente deduzido, retirando-lhe o direito à dedução adquirido antes da entrada em vigor daquela lei.

82. Não penso que haja dúvidas quanto ao facto de ter sido precisamente em consequência da entrada em vigor da referida lei que se verificaram os pressupostos da aplicabilidade, ao grupo Holin, do n.º 7, alínea, a), do artigo 5.º da directiva. De facto, esta disposição só se aplica no caso de a eventual aquisição a terceiros do bem afectado por um sujeito passivo aos fins da sua empresa não lhe conferir o direito à dedução integral do IVA.

83. Ora, é unicamente porque a lei de Dezembro de 1995 impediu a possibilidade de sujeitar ao IVA a locação do imóvel ao ING Bank que o grupo Holin, se tivesse adquirido esse imóvel a terceiros, já não teria agora qualquer direito à dedução do IVA.

84. Em minha opinião, existe um nexo de causalidade preciso entre a entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995 e a revogação do direito à dedução anteriormente adquirido pelo grupo Holin, através da imposição do IVA que lhe é feita ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva. O que, em meu entender, confirma que, no caso em apreço, foi atribuído efeito retroactivo àquela lei.

85. O Governo dos Países Baixos alega ainda que, no presente caso, se verificam as condições que, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça antes referida (v. n.º 45), justificam a adopção de um acto comunitário com efeitos retroactivos. Segundo essa jurisprudência, tal eventualidade é admitida, a título excepcional, «quando o objectivo a alcançar o exigir e a confiança legítima dos interessados for devidamente respeitada»²⁹.

86. Na opinião do referido governo, essas condições estão reunidas no caso *sub judice*. De facto, por um lado, as inovações introduzidas pela lei de 1995 visaram pôr fim a certos abusos derivados da aplicação do artigo 11.º da lei de 1968; por outro lado, os sujeitos passivos foram postos ao corrente da possível alteração futura desse artigo por declarações do Secretário de Estado das Finanças e por um comunicado de imprensa do mesmo Secretário de Estado, de 31 de Março de 1995.

28 — V. n.º 3.4.5 do despacho de reenvio, já referido na nota 22.

29 — V., entre outros, o acórdão de 21 de Fevereiro de 1991, Zuckerfabrik, já referido, n.º 49, que inclui mais remissões.

87. Ora, no que concerne às declarações do Secretário de Estado das Finanças, observo desde logo que, se estiver provado, como no caso do município de Leusden (v., *supra*, n.º 72), que o grupo Holin adquiriu o direito à dedução do IVA numa data anterior àquelas declarações, dever-se-á logicamente excluir que estas possam ter impedido a formação de uma confiança legítima, por parte desse grupo, relativamente à inviolabilidade do direito em questão.

88. No entanto, parece deduzir-se da segunda questão prejudicial que o grupo Holin adquiriu o direito em causa posteriormente às referidas declarações³⁰.

89. Mesmo nesse caso, sou levado a excluir, como fez a Comissão nas suas observações escritas, que um comunicado de imprensa, relativo a uma simples proposta de lei com um destino ainda incerto, possa influenciar a formação da confiança legítima relativamente à inviolabilidade de um direito adquirido com base na legislação em vigor.

90. Mas, mesmo admitindo que o grupo Holin estivesse em condições de prever a futura alteração legislativa e não pudesse

confiar inteiramente na inviolabilidade desse direito, haveria ainda que apurar se, no caso *sub judice*, se verifica a outra condição que o Tribunal de Justiça exige para admitir a retroactividade de um acto, ou seja, que essa retroactividade seja necessária para atingir a finalidade declarada do acto³¹.

91. A este respeito, o Governo dos Países Baixos limita-se a afirmar, como se viu, que o objectivo da lei de Dezembro de 1995 era combater os abusos resultantes da inadequação da legislação anteriormente em vigor.

92. Ora, aparte o facto de o órgão jurisdicional de reenvio ter expressamente excluído, na questão prejudicial, que o grupo Holin haja cometido fraudes ou abusos nesta matéria, parece-me que a tese neerlandesa não apreende cabalmente o alcance real da jurisprudência recordada.

93. De facto, penso que se prestaria um mau serviço a essa jurisprudência se se concluísse que a simples necessidade de prosseguir o objectivo declarado de um acto possa ser suficiente, por si só, para justificar a lesão, por esse acto, de direitos adquiridos, pela razão óbvia de que o que se trata aqui de justificar é precisamente essa lesão e não já a mera adopção do acto.

30 — Refiro-me, nomeadamente, à passagem que se refere ao «[...] direito à dedução surgido no período compreendido entre o anúncio da alteração legislativa a que se refere a primeira questão e o início da entrada em vigor da referida alteração [...]».

31 — V., entre outros, acórdãos de 30 de Setembro de 1982, Amylum (108/81, Recueil, p. 3107, n.ºs 5 e 6), e de 21 de Fevereiro de 1991, Zuckerfabrik, já referido, n.ºs 50 a 54.

Por outras palavras, o que é necessário demonstrar é que a atribuição de efeitos retroactivos ao acto constitui uma consequência necessária da prossecução do objectivo do mesmo, consequência essa que não poderá ser evitada por outros meios e é proporcionada ao objectivo prosseguido.

94. No caso presente, como a própria Comissão salientou nas suas observações escritas, não julgo que o Governo dos Países Baixos tenha demonstrado a existência das referidas condições, nem que estas decorram com evidência de uma apreciação objectiva do caso em apreço. Quando muito, poder-se-ia considerar o contrário, dado o que afirmei quanto à correcção dos comportamentos do grupo Holin no aspecto que ao caso interessa.

95. O Governo do Reino Unido sustenta, contudo, que a retroactividade da lei de Dezembro de 1995, a contar de 31 de Março de 1995, ou seja, a partir da data em que o Secretário de Estado das Finanças neerlandês emitiu o comunicado de imprensa em que anunciou a intenção de fazer aprovar essa lei, era necessária para evitar uma forma de abuso — conhecida no Reino Unido pela expressão «prepayment scheme» (pagamento antecipado) — que de outro modo corria o risco de ser cometido por alguns sujeitos passivos no período compreendido entre esse anúncio e o início da entrada em vigor da lei.

96. Em especial, essa forma de abuso consistirá na fixação artificial, por parte de uma empresa e com a colaboração de uma ou mais empresas coniventes, do facto gerador do imposto, na aceção da directiva, numa data anterior à da entrada em vigor da referida lei.

97. Este argumento também não me convence. De facto, embora me pareça inteiramente razoável e oportuno aplicar sanções a tal abuso, não julgo que fosse para tanto necessário atribuir efeitos retroactivos à lei de Dezembro de 1995.

98. Com efeito, como o Tribunal de Justiça já por várias vezes declarou, é possível deduzir da directiva o princípio de que «em situações fraudulentas ou abusivas [...] a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas [...]»³².

99. Ora, a fixação artificial, por parte de uma empresa, da data em que ocorre o facto gerador do imposto constitui, em minha opinião, um exemplo claro de situação fraudulenta e abusiva que justifica, nos termos da directiva, a restituição integral do IVA eventualmente deduzido por essa empresa.

32 — Acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo, já referido, n.º 24; de 21 de Março de 2000, Gaballrisa, já referido, n.º 46; e de 8 de Junho de 2000, Schlossstrasse, já referido, n.º 40.

100. Todavia e como anteriormente recordei, o órgão jurisdicional de reenvio excluiu que no caso em apreço o grupo Holin tenha cometido fraudes ou abusos. Por conseguinte, se a lei de Dezembro de 1995 lhe fosse aplicável, aquele ficaria injustificadamente privado, com efeito retroactivo, de um direito à dedução que adquiriu de boa fé.

101. À luz das precedentes considerações entendo, portanto, que a aplicação retroactiva da lei de Dezembro de 1995 não se justifica no caso em análise.

102. Por último e pelos motivos que já anteriormente expus (v. n.ºs 75 e 76), também não me parece aceitável o argumento dos governos francês e dos Países Baixos segundo o qual, se o grupo Holin não fosse sujeito ao imposto em questão, seriam injustificadamente discriminados todos os sujeitos passivos que, embora se encontrem, após a entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, nas mesmas circunstâncias em que se encontrava o referido grupo antes dessa lei, não poderão beneficiar, ao contrário deste último, do direito à dedução do IVA.

103. Pelas referidas razões, considero que, no presente caso, os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima se opõem à aplicação, ao grupo

Holin, do imposto nos termos previstos no n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva.

Conclusões relativas às duas questões em análise

104. Com base nas considerações que antecedem, entendo, por conseguinte, que se deve responder à primeira questão prejudicial nos dois processos em análise que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem a que um ajustamento nos termos do artigo 20.º da directiva ou o imposto ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva sejam aplicáveis a um sujeito passivo pela única razão de, devido a uma alteração legislativa superveniente, esse sujeito já não poder sujeitar ao IVA a actividade relativamente à qual adquiriu o direito à dedução nos termos da directiva.

B — Quanto à segunda questão prejudicial no processo C-487/01

105. Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente que o Tribunal de Justiça esclareça se, em caso de resposta afirmativa à primeira questão submetida nesse processo, a lei de 15 de Dezembro de 1995 é aplicável até ao termo do período de ajustamento, relativamente

aos locatários que optaram pela tributação da locação com base na legislação anteriormente em vigor, com a consequência de, durante esse período, o clube de hóquei continuar obrigado a pagar o IVA sobre a renda do terreno de desporto.

106. O Governo dos Países Baixos sustenta que, como a resposta à primeira questão no caso em apreço deve ser negativa, não é necessário responder à segunda questão.

107. O Governo francês é da mesma opinião. No entanto e caso o Tribunal de Justiça responda pela afirmativa à primeira questão, este governo sustenta que também deverá ser afirmativa a resposta à segunda, em obediência ao princípio da neutralidade fiscal e a fim de garantir um correcto funcionamento do regime do IVA.

108. O município de Leusden e a Comissão não apresentaram observações relativamente a esta questão.

109. Pela parte que me toca, recordo antes de mais que, embora caiba, em princípio, «exclusivamente ao juiz nacional [...] apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a

sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça»³³, este último e em várias ocasiões «considerou não poder pronunciar-se sobre uma questão prejudicial colocada por um órgão jurisdicional nacional, quando seja manifesto que a interpretação ou a apreciação da validade de uma regra comunitária, solicitadas pelo órgão jurisdicional nacional, não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal (ou) quando o problema seja hipotético»³⁴.

110. Segundo esta jurisprudência, «se se concluir que a questão submetida não é manifestamente pertinente para a solução do litígio, o Tribunal de Justiça não pode pronunciar-se sobre as questões prejudiciais»³⁵. Nesta óptica, foi também esclarecido que, «para permitir ao Tribunal de Justiça o cumprimento da sua missão em conformidade com o Tratado, é indispensável que os tribunais nacionais expliquem por que razão entendem ser necessária uma resposta às questões que colocam para a resolução do litígio, caso tal não resulte inequivocamente dos autos»³⁶.

33 — Acórdão de 21 de Janeiro de 2003, Bacardi-Martini (C-318/00, ainda não publicada na Colectânea, n.º 41). No mesmo sentido, v. também, entre outros, os acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 59); de 15 de Junho de 1999, Tarantik (C-421/97, Colect., p. I-3633, n.º 33); e de 13 de Julho de 2000, Idéal tourisme (C-36/99, Colect., p. I-6049, n.º 20).

34 — Acórdão de 21 de Janeiro de 2003, Bacardi-Martini, já referido, n.º 43. V. ainda os acórdãos de 16 de Julho de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Colect., p. I-4673, n.ºs 17 e 18); de 16 de Julho de 1992, Meilicke (C-83/91, Colect., p. I-4871, n.º 25); de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, já referido, n.º 61; de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co. (C-437/97, Colect., p. I-1157, n.º 52); e de 13 de Julho de 2000, Idéal tourisme, já referido, n.º 20.

35 — Acórdão de 16 de Julho de 1992, Lourenço Dias, já referido, n.º 20.

36 — Acórdão de 16 de Dezembro de 1981, Foglia/Novello (244/80, Recueil, p. 3045, n.º 17).

111. Isto assente, saliente que nem do despacho de reenvio nem das outras peças dos autos decorrem elementos susceptíveis de levar a considerar que uma eventual resposta à questão em análise ajudará o órgão jurisdicional de reenvio a resolver o litígio que lhe foi submetido.

112. De facto, decorre dos autos que esse litígio surgiu exclusivamente entre o município de Leusden e a administração fiscal neerlandesa e relativamente à decisão desta última de exigir ao primeiro um ajustamento nos termos do artigo 20.º da directiva. Pelo contrário, não decorre que o órgão jurisdicional *a quo* deva pronunciar-se também sobre a questão de saber se, apesar da entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, o clube de hóquei continua obrigado a pagar o IVA sobre a renda.

113. Que esta questão não se insere no âmbito do litígio pendente no Hoge Raad parece poder deduzir-se tanto da circunstância de o Governo dos Países Baixos e o município de Leusden não se terem preocupado em apresentar ao Tribunal de Justiça qualquer observação a este respeito como do facto de o clube de hóquei, que seria evidentemente o sujeito principalmente interessado numa resposta à questão, não só nunca se ter manifestado no decurso do presente processo como nem sequer estar envolvido, ao que se me afigura, no processo submetido ao órgão jurisdicional *a quo*.

114. À luz das considerações que antecederem entendo, portanto, que a segunda

questão prejudicial submetida pelo Hoge Raad no processo C-487/01 é hipotética e, como tal, deve ser julgada inadmissível.

115. No entanto e se o Tribunal de Justiça não for da mesma opinião, observo o seguinte.

116. Na prática, uma resposta afirmativa à presente questão teria como efeito suspender, *tout court*, durante o período de ajustamento ainda não transcorrido, a aplicabilidade da lei de Dezembro de 1995 aos contratos de locação em curso no momento da entrada em vigor desta lei, garantindo assim a entrada nos cofres da fazenda pública neerlandesa de um imposto que, de outro modo, esta já não podia cobrar. Por outras palavras, essa resposta permitiria à fazenda pública neerlandesa suprir a falta, na lei de Dezembro de 1995, de uma disposição transitória que preveja a obrigação de os locatários, que com base nesta lei já não são obrigados ao pagamento do IVA, continuarem a pagar este imposto até ao termo do período de ajustamento.

117. À luz destas considerações, parece-me que a presente questão se prende mais com a interpretação do direito nacional do que com a do direito comunitário. De facto, sendo certo — como expliquei na resposta à primeira questão — que um Estado-Membro, ao alterar a legislação nacional em matéria de sujeição a IVA de bens imóveis, está obrigado a respeitar, em obediência aos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, o direito à dedução

adquirido pelos locadores de imóveis nos termos da referida legislação, nenhum princípio de direito comunitário se opõe, em minha opinião, a que, ao efectuar essa alteração, o referido Estado — mesmo que involuntariamente — prive a sua fazenda pública da possibilidade de continuar a receber o imposto relativamente aos locatários desses imóveis.

118. O Governo francês sustenta, no entanto, que se a fazenda pública neerlandesa não puder continuar a receber o IVA relativamente aos locatários de imóveis que optaram, por força da legislação revogada, pelo pagamento desse imposto, ficarão comprometidos a neutralidade do IVA e o correcto funcionamento do regime do IVA.

119. Contudo, este argumento parece-me discutível. De facto, se bem compreendi, o argumento baseia-se na pretensa violação de dois princípios decorrentes da directiva: o princípio de que «todos os empresários devem ser tratados de forma neutra no plano fiscal, independentemente da questão de saber se apenas procedem a actividades preparatórias ou se já efectuam operações tributáveis»³⁷ e o princípio de que um sujeito passivo só pode deduzir o IVA numa

operação a montante na medida em que utilize os respectivos resultados para uma operação tributável a jusante.

120. Ora, nenhum desses princípios me parece ter sido violado no caso em apreço. De facto, no momento em que o município de Leusden deduziu o IVA sobre os trabalhos de reestruturação do terreno de desporto, fê-lo com vista a uma actividade — a locação desse terreno ao clube de hóquei — que, com base na legislação nacional em vigor naquela época, era tributável. Por conseguinte, o município de Leusden adquiriu e exerceu o direito à dedução do IVA em plena conformidade com os referidos princípios.

121. Como me parece que a solução da presente questão não depende da interpretação de disposições da directiva ou da aplicação de princípios de direito comunitário, considero que, sendo esta questão julgada admissível, deverá ser-lhe respondido no sentido de que compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se, com base nos princípios da sua própria ordem jurídica, os locatários que optaram pela sujeição ao IVA da locação com base na legislação em vigor no momento da celebração do contrato de locação continuam obrigados a pagar esse imposto mesmo após a entrada em vigor de uma alteração legislativa que elimina a possibilidade de sujeitar ao IVA essa locação.

37 — V. as conclusões apresentadas pelo advogado-geral Lenz em 23 de Novembro de 1995 no processo na origem do acórdão Inzo, já referido, n.º 27, e o acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, já referido, n.º 23.

C — *Quanto à segunda questão prejudicial no processo C-7/02*

122. Se bem compreendi, com a segunda questão submetida no processo C-7/02 o órgão jurisdicional de reenvio solicita ao Tribunal de Justiça dois esclarecimentos. Antes de mais, pergunta se a eventual resposta afirmativa à primeira questão, ou seja, a inviolabilidade do direito à dedução adquirido pelo grupo Holin antes da entrada em vigor da lei de Dezembro de 1995, também se aplica ao período posterior ao comunicado de imprensa de 31 de Março de 1995, através do qual o Secretário de Estado das Finanças neerlandês anunciou a proposta de alteração do artigo 11.º da lei de 1968. Em caso de resposta negativa a esta questão, o Hoge Raad pergunta se o referido grupo está obrigado ao pagamento de um imposto ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva, a calcular, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da directiva³⁸, com base nos custos de construção dos imóveis tomados em locação pelo ING Bank suportados posteriormente a esse comunicado.

123. O grupo Holin afirma que o comunicado de imprensa é posterior aos compromissos que contraiu com o ING Bank relativamente à locação futura do imóvel e à sujeição ao IVA dessa locação e que,

38 — Este artigo dispõe que, no caso das operações referidas nos n.ºs 6 e 7 do artigo 5.º da directiva, a matéria colectável é constituída pelo preço de compra dos bens ou de bens similares ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efectuam.

portanto, uma eventual tributação dos trabalhos mandados executar no referido imóvel após esse comunicado é contrária aos princípios da confiança legítima e da segurança jurídica.

124. Quanto ao Governo francês, sustenta que, se na resposta à primeira questão no presente processo o Tribunal de Justiça considerar que o imposto a que se refere o n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva não é aplicável para corrigir uma dedução do IVA efectuada com vista a uma actividade tributável que posteriormente deixou de o ser na sequência de uma alteração legislativa, esse imposto é inaplicável ao grupo Holin relativamente a todo o período anterior a essa alteração legislativa. Além disso, na opinião deste governo, não é possível, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da directiva, calcular esse imposto exclusivamente com base nos custos de construção do imóvel em questão suportados após o comunicado de imprensa.

125. Opinião diferente têm os Governos dos Países Baixos e do Reino Unido. De facto, segundo estes governos, o grupo Holin estava ao corrente, pelo menos depois de 31 de Março de 1995, de que, se decidisse dar em locação ao ING Bank o imóvel no qual estava a efectuar trabalhos, ficaria sujeito ao imposto ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da directiva. Portanto, na opinião dos referidos gover-

nos, não poderá invocar os princípios da confiança legítima e da segurança jurídica relativamente ao período posterior a 31 de Março de 1995 e, por conseguinte, ser-lhe-á aplicável o referido imposto, calculado com base nos custos suportados durante esse período.

previamente anunciada num comunicado de imprensa.

126. Por último e no que toca à Comissão, alegou, nas suas observações escritas³⁹, que o comunicado de imprensa não pode ter influenciado a formação de uma confiança legítima na esfera do grupo Holin relativamente à possibilidade de sujeitar ao IVA a futura locação do referido imóvel. A Comissão observa que, efectivamente, o comunicado apenas dizia respeito a uma proposta de lei do Governo dos Países Baixos que não era seguro que fosse aprovada ou adoptada pelo parlamento sem alterações. Portanto, conclui esta instituição, mesmo no período compreendido entre o comunicado de imprensa e a adopção definitiva da nova lei, a legislação em vigor era susceptível de gerar uma confiança legítima na esfera dos contribuintes.

128. Por conseguinte, limito-me a recordar o que já observei relativamente à primeira questão, ou seja, por um lado, que se é pelo menos discutível, como a Comissão justamente alega, que após o comunicado de imprensa o grupo Holin já não podia plenamente confiar no direito à dedução por si adquirido (v. *supra*, n.º 89), por outro lado, a revogação do referido direito pela lei de Dezembro de 1995 parece destituída, no caso em apreço, de justificação válida (v. *supra*, n.ºs 90 a 101).

127. Pela minha parte, considero que, na presente questão, o órgão jurisdicional de reenvio se limita a reformular a primeira questão submetida no mesmo processo, pondo a tónica na circunstância de a alteração legislativa em questão ter sido

129. Por estes motivos, entendo que se deve responder que a solução dada à primeira questão se aplica também ao período posterior ao anúncio, no comunicado de imprensa do Secretário de Estado das Finanças, da intenção do Governo dos Países Baixos alterar a legislação em vigor em matéria de IVA.

39 — Embora na audiência a Comissão tenha mudado de posição relativamente às observações escritas no que toca à primeira das duas questões submetidas no caso em apreço (v., *supra*, n.º 43), não se pronunciou, nessa sede, relativamente à segunda questão.

IV — Conclusões

130. À luz das precedentes considerações, proponho ao Tribunal de Justiça que responda o seguinte:

- «1) Relativamente à primeira questão submetida nos processos C-487/01 e C-7/02: os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica opõem-se a que um ajustamento nos termos do artigo 20.º da Sexta Directiva IVA ou o imposto ao abrigo do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º da mesma directiva sejam aplicáveis a um sujeito passivo pela única razão de, devido a uma alteração legislativa superveniente, esse sujeito passivo já não poder sujeitar a IVA a actividade relativamente à qual adquiriu o direito à dedução nos termos da referida directiva.

- 2) Relativamente à segunda questão prejudicial no processo C-487/01: esta questão é inadmissível. Em todo o caso, compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se, com base nos princípios da sua própria ordem jurídica, os locatários que optaram pela sujeição ao IVA da locação com base na legislação em vigor no momento da celebração do contrato de locação continuam obrigados a pagar esse imposto mesmo após a entrada em vigor de uma alteração legislativa que elimina a possibilidade de sujeitar ao IVA essa locação.

- 3) Relativamente à segunda questão submetida no processo C-7/02: a solução dada à primeira questão também se aplica ao período posterior ao anúncio, no comunicado de imprensa do Secretário de Estado das Finanças, da intenção do Governo dos Países Baixos alterar a legislação em vigor em matéria de IVA.»