

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
ANTONIO TIZZANO
apresentadas em 16 de Dezembro de 2004¹

1. Por acórdão de 18 de Outubro de 2002, o Hoge Raad der Nederlanden submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial, na qual pergunta se a Sexta Directiva 77/388/CEE e os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima obstam a uma disposição nacional que, com efeito retroactivo, isenta de IVA determinadas operações anteriormente sujeitas a imposto, privando assim quem já o tinha pago de um direito adquirido ao ajustamento da dedução inicial.

acrescentado: matéria colectável uniforme (a seguir «Sexta Directiva»)².

3. O artigo 17.º, relativo à origem e âmbito do direito à dedução, estabelece:

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

I — Quadro jurídico

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 — Regulamentação comunitária

2. No presente processo, estão em causa, além dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, que são princípios gerais do ordenamento comunitário, os artigos 17.º e 20.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

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;

[...]»

1 — Língua original: italiano.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

4. O artigo 20.º, que se refere, por seu turno, ao ajustamento das deduções, prevê:

«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 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.

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 anos.

[...]»

B — *Regulamentação nacional*

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por

5. Num comunicado de imprensa difundido em 31 de Março de 1995, o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado de

Finanças dos Países Baixos) anunciou a intenção do Conselho de Ministros de apresentar ao Parlamento uma proposta de lei para alterar a lei do IVA de 28 de Junho de 1968³ (a seguir «lei IVA»). O comunicado ilustrava os pontos essenciais da alteração legislativa e anunciava que, uma vez aprovada, produziria efeitos desde a data do referido comunicado.

7. Muito embora não assuma particular relevo no caso vertente, importa lembrar que a lei de alteração considerou, entre outras coisas, a possibilidade de as partes de contratos de locação imobiliária optarem pela tributação da locação. Para os contratos celebrados antes de 31 de Março de 1995, a supressão de tal faculdade ficou sujeita a um regime transitório.

6. Com efeito, em 29 de Dezembro de 1995, a referida lei⁴ (a seguir «lei de alteração») entrou em vigor. Com o objectivo de lutar contra «a utilização indesejável e indevida da legislação relativa a bens imóveis»⁵, previa que, quando o contrato de constituição de um direito real sobre um bem imóvel fosse inferior ao valor económico de tal direito, a referida operação não devia ser considerada uma cessão de bens sujeita a IVA, antes devia ser equiparada a uma locação isenta desse imposto [v. artigos 3.º, n.º 2, e 11.º, n.º 1, alínea b), ponto 5, que visam transpor os artigos 5.º, n.º 3, alínea b), e 13.º, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva].

3 — Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lei que substitui o imposto existente sobre o volume de negócios pelo imposto sobre o volume de negócios de acordo com o sistema de imposto sobre o valor acrescentado de 28 de Junho de 1968).

4 — Wet van 18 december 1995, *Staatsblad* 95/659, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lei de 18 de Dezembro de 1995, que altera a lei de imposto sobre o volume de negócios de 1968, a lei de tributação dos actos jurídicos e algumas outras leis tributárias relacionadas com a luta antifraude em matéria de bens imóveis).

5 — V. fundamentação da proposta de lei de alteração.

8. Como anunciado no comunicado de imprensa, a lei de alteração fixou a sua entrada em vigor a partir das 18 h 00 m do dia 31 de Março de 1995 (artigo V).

II — Matéria de facto e tramitação processual

9. Resulta do despacho de reenvio que, no segundo trimestre de 1995, foram atribuídos à Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (cooperativa de construção de habitações «Goed Wonen», que sucedeu à Stichting «Goed Wonen», a seguir «cooperativa GW»), três complexos de habitação destinados a locação. No despacho, especifica-se que, durante a construção das referidas habitações, a cooperativa, invocando uma faculdade reconhecida pelo direito nacional, não deduziu o IVA pago sobre bens e serviços que lhe foram prestados.

10. Em 28 de Abril de 1995, a cooperativa GW constituiu a fundação «De Goed Woning» (a seguir «fundação GW») que, no mesmo dia, cedeu o direito de usufruto sobre as habitações por um período de dez anos. Por esta cessão, recebeu um montante inferior ao preço de custo das próprias habitações e, por aplicação da lei IVA vigente naquele momento, recebeu os impostos devidos sobre o valor acrescentado.

11. Após essa operação, a cooperativa decidiu pedir, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a rectificação do imposto sobre as despesas de construção anteriormente não deduzido. Na sua declaração IVA relativa ao período compreendido entre 1 de Abril e 30 de Junho de 1995, indicou, portanto, por um lado, o IVA facturado à fundação GW pela constituição do usufruto, isto é, 645 067 NLG, e, por outro, o montante de IVA que lhe havia sido facturado pela construção das habitações, isto é, 1 285 059 NLG, deduzido como imposto cobrado a montante.

12. Com base em tais declarações, o inspector dos impostos reembolsou à cooperativa GW 639 992 NLG.

13. Após entrada em vigor da lei de alteração e por aplicação desta, o inspector dos impostos alterou a sua própria decisão, qualificando a cessão feita pela cooperativa

GW como operação isenta de impostos. Por conseguinte, negou à cooperativa o direito já adquirido ao ajustamento e requereu paralelamente a restituição de um montante de 1 285 059 NLG, diminuído depois officiosamente para 639 992 NLG, isto é, o IVA efectivamente reembolsado.

14. Tendo sido indeferida a reclamação, entretanto apresentada, a cooperativa GW recorreu para o Gerechtshof te Arnhem que, por decisão de 20 de Maio de 1998, confirmou o aviso de liquidação, tal como reduzido pela administração tributária.

15. A cooperativa GW recorreu, então, para o Hoge Raad, o qual, tendo dúvidas quanto à compatibilidade com a Sexta Directiva dos artigos 3.º, n.º 2, e 11.º, n.º 1, alínea b), ponto 5, da lei IVA, na versão resultante da lei de alteração, submeteu ao Tribunal de Justiça uma primeira questão prejudicial.

16. O Tribunal de Justiça afastou tais dúvidas, declarando no acórdão de 4 de Outubro de 2001, Goed Wonen (C-326/99, Colect., p. I-6831), que a Sexta Directiva não se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 3.º, n.º 2, «que subordina a qualificação como 'entrega de bens' das operações de constituição, transmissão, modificação, renúncia ou resolução de direitos reais sobre bens imóveis à condição de o valor pago em contrapartida dessas operações, acrescido do montante do imposto sobre o volume de negócios, ser pelo menos igual ao valor económico do bem imóvel objecto desses

direitos»; nem se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 11.º, n.º 1, alínea b), ponto 5, «que, para efeitos da aplicação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado, permita equiparar à locação de bens imóveis a constituição, por um período acordado e em contrapartida da remuneração, um direito real que confira ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel, como o direito de usufruto, em causa no processo principal».

17. Contudo, após este acórdão, o Hoge Raad interroga-se ainda quanto à compatibilidade com o direito comunitário da lei de alteração, mas numa outra perspectiva. Em especial, quer saber se tal lei, considerada legítima quanto ao seu conteúdo, pode ser aplicada retroactivamente, privando, assim, um sujeito passivo de um direito adquirido ao ajustamento da dedução.

18. Por essa razão, o Hoge Raad dirigiu-se novamente ao Tribunal de Justiça, ao qual pergunta:

«Os artigos 17.º e 20.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 a regularização do IVA não deduzido por um sujeito passivo — num caso isento de fraude ou de abuso e sem alteração da utilização prevista [do bem de investimento] [...] — relativamente a um bem (imóvel) que lhe foi entregue e que foi inicialmente destinado a ser dado em locação (operação não sujeita a IVA), mas que foi posteriormente destinado a uma operação sujeita a IVA (no caso em apreço, a constituição de um direito real de usufruto), seja suprimida apenas com o fundamento de que essa operação foi qualificada, com efeito retroactivo, de operação isenta sem direito à dedução, na sequência de uma alteração que ainda não tinha entrado em vigor no momento em que essa operação foi realizada?»

19. No processo assim instaurado, apresentaram observações a cooperativa GW, o Governo dos Países Baixos e a Comissão, os quais, conjuntamente com o Governo sueco, foram ouvidos na audiência de 26 de Outubro de 2004.

III — apreciação jurídica

20. Antes de enfrentar a questão em discussão entre os intervenientes no presente processo, devemos desembaraçar o campo de algumas questões que, pelo contrário, não são controvertidas.

21. Nessa linha, importa, antes de mais, recordar que, na aceção do artigo 17.º da Sexta Directiva, um sujeito passivo é autorizado a deduzir dos impostos de que é devedor «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», desde que «[os ditos] bens e [...] serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis».

22. Além disso, na aceção do artigo 20.º, n.º 1, alínea a), a dedução inicialmente operada é ajustada, designadamente, quando for «inferior à dedução a que o sujeito passivo [tinha] direito».

23. Ora, no presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio e todos os intervenientes estão essencialmente de acordo em considerar que, antes da aprovação da lei de alteração de 29 de Dezembro de 1995, a cooperativa GW tinha adquirido o direito a deduzir o IVA a seu cargo pelas despesas de construção suportadas. De facto, esse imposto tinha sido pago, na aceção do artigo 17.º, pelo fornecimento dos bens e serviços necessários para concluir as habitações, que foram depois utilizadas para uma operação (a cessão do direito de usufruto) que, no momento em que foi realizada, estava sujeita a imposto.

24. É incontroverso o facto de que, não tendo procedido à dedução do IVA durante a construção das habitações, a cooperativa GW tinha posteriormente direito ao ajustamento da dedução inicial, na aceção do artigo 20.º, n.º 1, alínea a).

25. O que é controverso, ao invés, é se o direito à dedução (ou, mais exactamente, ao ajustamento da dedução) assim adquirido pode ser retroactivamente suprimido por uma lei nacional, como a lei de alteração, que, com efeitos retroactivos, isentou de IVA uma operação (a cessão de direitos reais limitados remunerada com um montante inferior ao do seu valor económico) anteriormente sujeita a imposto.

26. Digamos, desde já, que compartilhamos da posição da cooperativa GW e da Comissão, as quais consideram que, num caso como o vertente, em que não foi devidamente protegida a confiança legítima dos particulares, o princípio da segurança jurídica obsta à aplicação retroactiva de disposições fiscais nacionais, como os artigos 3.º, n.º 2, e 11.º, n.º 1, alínea b), ponto 5, da lei ora em discussão.

27. Em nosso entender, tal solução está em conformidade com a jurisprudência firmada

do Tribunal de Justiça, de acordo com a qual, como é consabido, o princípio da segurança jurídica faz parte da ordem jurídica comunitária e deve, portanto, ser respeitado pelas instituições comunitárias⁶, mas também pelos Estados-Membros «no exercício dos poderes que lhes conferem as directivas comunitárias»⁷. Isto aplica-se, portanto, a uma disposição nacional, como a lei de alteração, que modifica diversas disposições da lei IVA no sentido de actualizar a Sexta Directiva (v., *supra*, n.º 6).

28. Como foi correctamente observado pela cooperativa GW, o princípio em causa opõe-se «a que a aplicação no tempo de um acto comunitário tenha o seu início em data anterior à da sua publicação»⁸. Aplicado no âmbito do IVA, opõe-se, por conseguinte, «a que uma alteração da legislação nacional prive um sujeito passivo, com efeito retroactivo, do direito à dedução que tinha adquirido com fundamento na Sexta Directiva»⁹.

29. Dito isto, importa todavia ainda considerar que, de acordo com o que igualmente

resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, «uma derrogação [ao referido princípio] é possível, a título excepcional, quando o objectivo a alcançar o exigir e a confiança legítima dos interessados for devidamente respeitada»¹⁰.

30. Assim, por exemplo, nos processos Racke e Decker, o Tribunal de Justiça, tendo em conta, entre outras coisas, a «situação extraordinária existente nessa época», aplicou retroactivamente o regulamento que fixava os montantes compensatórios no comércio de vinhos, atendendo à grande oscilação de taxas de câmbio nacionais causadas por uma alteração relevante da situação monetária internacional¹¹. Mais uma vez, no processo Amylum, foi considerado legítimo um regulamento que reintroduzia, com efeitos retroactivos, um regime de quotas e de contribuições para a produção de isoglucose, em consequência de o Tribunal ter anulado, por incumprimento de formalidades essenciais, um primeiro regulamento que tinha já instituído tais medidas¹².

31. Por fim, para citar um último, mas muito significativo exemplo, no processo Zuckerfabrik, o Tribunal de Justiça confirmou a

6 — Acórdão de 14 de Maio de 1975, CNTA/Comissão (74/74, Colect., p. 183).

7 — Acórdãos de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex (C-381/97, Colect., p. I-8153, n.º 26); de 8 de Junho de 2000, Schloßstraße (C-396/98, Colect., p. I-4279, n.º 44); e de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 44).

8 — Acórdão de 22 de Novembro de 2001, Países Baixos/Conselho (C-110/97, Colect., p. I-8763, n.º 151).

9 — Acórdãos Schloßstraße, já referido, n.º 47; Marks & Spencer, já referido, n.º 45; e de 29 de Abril de 2004, Sulingen (C-17/01, Colect., p. I-0000, n.º 40).

10 — Acórdãos de 25 de Janeiro de 1979, Racke (98/78, Colect., p. 53, n.º 20), e Decker (99/78, Recueil, p. 101, n.º 8, Colect., p. 77); de 30 de Setembro de 1982, Amylum (108/81, Recueil, p. 3107, n.º 4); e de 21 de Fevereiro de 1991, Zuckerfabrik (C-143/88 e C-92/89, Colect., p. I-415, n.º 49).

11 — Acórdãos, já referidos, Racke, n.º 20, e Decker, n.º 8. Os montantes compensatórios são montantes que permitem, quando as taxas de câmbio são flutuantes, compensar a diferença registada nos preços, expressa em moeda nacional e evitar, assim, a perturbação das trocas comerciais que daí poderia decorrer.

12 — Acórdão Amylum, já referido, n.º 5.

validade de um regulamento que fixava encargos financeiros a pagar pelos produtores de açúcar para uma campanha de comercialização que já tinha decorrido e em que, devido à queda brutal do dólar e das cotações mundiais de açúcar, se tinham verificado grandes perdas para a organização comum deste produto¹³. Na sua decisão, o Tribunal de Justiça reconheceu primeiramente a existência daquela situação excepcional e depois passou à verificação da subsistência das duas condições (necessidade e protecção da confiança legítima) acima indicadas.

32. Voltando agora ao caso em apreço, parece-nos, antes de mais, que, como foi justamente observado pela cooperativa GW, não se verificam aqui «circunstâncias excepcionais» comparáveis às acima indicadas.

33. Com efeito, quando decidiu alterar retroactivamente a legislação de IVA, o legislador neerlandês não se encontrava face a uma imprevista crise financeira nem a dificuldades orçamentais imprevisíveis. Concluiu simplesmente que, desde vários anos antes, algumas categorias de operadores utilizavam «de modo crescente» «a regulamentação relativa ao imposto sobre o volume de negócios aplicável a bens imóveis

[...] de um modo que não tinha sido previsto pelo legislador». Aqueles, de facto, recorriam a diversos expedientes jurídicos, aliás *legítimos*¹⁴, para fazer com que «os bens imóveis [fossem] onerados com um imposto [...] mais reduzido — e em certos casos, muito mais reduzido — do que o previsto»¹⁵.

34. Tratava-se, portanto, inquestionavelmente, de uma situação delicada, dada a progressiva redução do montante de IVA sobre imóveis. Mas não vemos como a mesma possa ser qualificada de *excepcional* no sentido, que acabamos de ver, de uma situação determinada por acontecimentos inesperados, imprevistos e imprevisíveis.

35. Mas não é tudo. Parece-nos, de facto, que, no presente processo, existem sérias dúvidas também quanto à subsistência das duas condições das quais, de acordo com a referida jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., *supra*, n.º 29) depende a possibilidade de adopção de disposições retroactivas, ou seja, i) a *necessidade* de conferir tal eficácia para poder conseguir o objectivo pretendido pelo legislador e ii) a tutela da confiança legítima dos interessados.

13 — Acórdão Zuckerfabrik, já referido, n.º 52. V., também, acórdão Países Baixos/Conselho, já referido, n.º 155.

14 — Como foi especificado pelo próprio órgão jurisdicional de reenvio, expedientes, como o utilizado pela cooperativa GW (v., *supra*, n.º 10), destinados a criar as condições para beneficiar de uma dedução do IVA pago sobre despesas de construção de imóveis, não constituem comportamentos abusivos ou fraudulentos.

15 — V. fundamentação da proposta de lei de alteração.

36. Ora, no que concerne à primeira, concordamos com a cooperativa GW quando sustenta que o efeito retroactivo da lei de alteração não era «necessário» para alcançar o objectivo, declarado pelo Governo neerlandês, de obviar a uma «utilização indesejada» da legislação fiscal, que provocava uma redução da tributação de IVA sobre os imóveis. Com efeito, é difícil sustentar que, numa situação como a do caso vertente, o objectivo de pôr termo a comportamentos que eram em si legítimos e que se verificavam, desde vários anos antes, pudesse ser utilmente alcançado só com uma lei dotada de efeito retroactivo. Não se tratando, de facto, de uma repentina descoberta de uma situação imprevista e imprevisível, uma lei que tivesse proibido só para o futuro os expedientes «indesejáveis» teria conseguido pôr termo aos mesmos com um dano económico relativo (porque limitado no tempo e, mesmo assim, relacionado com comportamentos tolerados durante bastante tempo) sem infligir uma grave ofensa ao princípio da segurança jurídica.

37. Por outro lado, e passando ao segundo dos requisitos supra-enunciados, também não se pode considerar que, no caso em apreço, a confiança legítima dos interessados tenha ficado devidamente protegida com a mera difusão de um comunicado de imprensa que anunciava previamente que, a partir de 31 de Março de 1995, a constituição de direitos reais limitados sobre bens imóveis passaria a ser equiparada a uma locação isenta de imposto.

38. É verdade que, como aliás foi recordado pelo Governo sueco, a *praxis* de qualquer

Estado-Membro é exactamente a de antecipar as medidas legislativas através de comunicados de imprensa destinados a advertir, em tempo útil, os destinatários daquelas. Parece-nos, no entanto, e abstraindo de qualquer outra consideração, que o alcance de tal actuação não pode ser generalizado no contexto de um mercado comum em que actuam todos os operadores económicos europeus e no qual a *praxis* normalmente seguida se inspira antes no princípio de que os comportamentos dos cidadãos são orientados e condicionados pelas leis e não por comunicados de imprensa. Em suma, como realçou correctamente a Comissão, a *praxis* particular de qualquer Estado-Membro não pode, no âmbito comunitário, levar a pretender que os particulares em geral, e os contribuintes em especial, dão maior crédito aos anúncios na imprensa do que ao direito vigente.

39. Isto sem considerar, como aconteceu no caso em apreço, que o conteúdo concreto e o efectivo alcance das normas genericamente anunciadas no comunicado de imprensa só venha depois a ser conhecido quando a respectiva proposta de lei for apresentada ao Parlamento e que, possa sofrer, como aconteceu, múltiplas alterações no decurso do *iter* parlamentar.

40. No caso em apreço, portanto, não se podia pretender que a cooperativa GW,

sobre a qual, aliás, não é claro que impen- desse uma obrigação legal de conhecer o comunicado de 31 de Março de 1995, já em 28 de Abril seguinte atendesse mais a determinados princípios do comunicado do que às previsões certas da lei IVA vigente desde 1968. E isto tanto mais que tinha, desde o início, confiado exactamente nesta lei para, de entre as várias possibilidades, optar pelo tipo de operação fiscalmente mais conveniente (a cessão do direito de usufruto). Se tivesse podido conhecer com precisão o conteúdo das anunciadas alterações, em lugar de um mero comunicado de imprensa, podia ainda actuar diversamente, e isto sempre dentro da legalidade, adoptando soluções que lhe tivessem permitido, mesmo num novo contexto legislativo, salvaguardar, pelo menos em parte, o direito à dedução (por exemplo, acordando uma contraprestação ainda que ligeiramente superior ao valor económico do direito cedido).

41. Nem se poderá objectar que, no acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep, de 29 de Abril de 2004¹⁶, o Tribunal de Justiça, pronunciando-se sobre a lei aqui em discussão, tinha já reconhecido que a mesma não «[viola] a confiança legítima dos sujeitos passivos».

42. Com efeito, naquele caso, que se referia, de qualquer modo, a outras disposições da lei

de alteração (designadamente às relativas à supressão do direito de optar pela tributação da locação de imóveis; v., *supra*, n.º 7), o legislador neerlandês tinha protegido a confiança legítima dos interessados, não só através de um comunicado de imprensa que «apresenta[va] a alteração legislativa projectada» mas também introduzindo nesta um regime transitório que previa «a passagem de uma locação tributada para uma locação isenta apenas a contar da entrada em vigor da lei» permitindo, assim, «às partes no contrato de locação um prazo para se concertarem [...] sobre as consequências que a alteração legislativa implicaria»¹⁷.

43. Nas disposições ora consideradas (as relativas à isenção da cessão de direitos reais limitados sobre bens imóveis) não está, ao invés, previsto um «regime transitório» análogo. A protecção da confiança legítima dos particulares é, assim, unicamente remetida para o comunicado de imprensa que, em nosso entender, repetimo-lo, não pode ser considerado idóneo para assegurar plenamente essa protecção.

44. Por essas razões, consideramos, no presente caso, diferentemente do decidido no processo Gemeente Leusden e Holin Groep, que os princípios da segurança

16 — C-487/01 e C-7/02, Colect., p. I-0000.

17 — Acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep, já referido, n.ºs 80 e 81.

jurídica e da confiança legítima obstam a disposições legislativas, como as ora em discussão, que, com efeito retroactivo, privam os interessados de um direito ao ajustamento da dedução adquirida ao abrigo da Sexta Directiva.

45. Antes de concluirmos, todavia, devemos ainda apreciar uma solução subsidiária proposta no presente litígio pela Comissão. Esta considera, de facto, que, no caso em apreço, as autoridades neerlandesas, muito embora não podendo pretender — pelos princípios supracitados — a restituição integral ou imediata do IVA reembolsado, bem poderiam ter procedido, sem violação daqueles princípios, a um novo ajustamento negativo da dedução operada pela cooperativa GW, apenas para os anos posteriores à entrada em vigor da lei de alteração. Se bem entendemos, de acordo com esta tese, uma vez que para a lei neerlandesa naquele momento aplicável o ajustamento se devia repartir por um período de dez anos, a administração nacional não deveria ter podido incidir sobre a fracção do IVA deduzida em relação ao ano de 1995, mas poderia ter pedido a restituição do restante IVA, a repartir pelos nove anos seguintes, todos posteriores à entrada em vigor da referida lei.

46. Não cremos, no entanto, poder seguir a Comissão nesta via. Em nosso entender, de facto, os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima não consentem ao fisco neerlandês pedir a restituição do IVA dedu-

zido, quer seja na totalidade quer seja em parte, mediante uma alteração do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

47. Recordemos, a este propósito, que essa disposição prevê que «a dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, *designadamente* [...] 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 *amostras* [...]»¹⁸.

48. O n.º 2 da mesma disposição, relativo às modalidades de ajustamento no que diz respeito aos bens de investimento, especifica, seguidamente, que este «deve repartir-se por um período de cinco anos» (no caso de bens imóveis tal período poder ser alargado «até dez anos»); que «anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão»; e, por fim, que esse «é realizado *em função das alterações do direito à dedução* verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução

18 — Sublinhado nosso.

do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos»¹⁹.

49. Ora, parece-nos que a interpretação mais correcta das disposições citadas é aquela que limita a aplicação do instrumento de ajustamento aos casos de *alteração da situação de facto* que justificava a dedução inicial. Em contrapartida, temos, ao invés, fortes dúvidas de que essa possa ser alargada, como sugere a Comissão, também aos casos, como o vertente, em que foi alterada a *situação de direito* na qual tal dedução se baseava.

50. De facto, é certo que o artigo 20.º, n.º 1, que enumera as hipóteses de ajustamento, contém a expressão «designadamente», deixando assim entender que o elenco não é taxativo. Também é certo que o artigo 20.º, n.º 2, dispõe genericamente que o ajustamento é realizado em função das «alterações do direito à dedução»²⁰, sem especificar se se trata apenas de variações de facto ou também de direito.

51. Todavia, não pode ser esquecido que, ao enumerar, a título exemplificativo, as hipóteses em que o ajustamento deve ser realizado (anulação de aquisições e redução

de preços) e aquelas em que excepcionalmente não é exigido (inexistência da retribuição das operações, destruição, perda ou furto de bens e afectação de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras), o artigo 20.º refere-se sempre a hipóteses de variação da situação de facto. O que, como dissemos, nos induz a considerar que só em hipóteses deste tipo (ainda que diferentes das expressamente indicadas, mas que podem sempre entrar nesta categoria) se pode proceder à correcção da dedução mediante ajustamento.

52. Em todo o caso, mesmo que assim não fosse e se, portanto, se pretendesse admitir o ajustamento a que se refere o artigo 20.º, n.º 1, alínea b), também no caso de alteração da legislação em que a dedução se baseava, importa observar que tal instrumento acabaria por ter efeitos retroactivos análogos ao pedido de restituição da dedução. E isto embora o mesmo privasse, com efeitos retroactivos, o sujeito passivo de, pelo menos, parte daquele direito a dedução que já tinha adquirido na sua totalidade.

53. No caso vertente, isso comportaria igualmente violação da confiança legítima dos interessados e, portanto, do princípio da segurança jurídica, uma vez que a cooperativa GW seria retroactivamente privada, pelo menos em parte, do direito à dedução adquirido antes da aprovação da lei de alteração.

19 — Sublinhado nosso.

20 — V. acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep, já referido, n.ºs 52 e 53.

54. Pelas razões que adiantámos, propomos, por conseguinte, que se responda à questão em análise que, quando um sujeito passivo tenha adquirido, na acepção do artigo 17.º da Sexta Directiva, sem abuso ou fraude, o direito à dedução do IVA por um bem imóvel que lhe tenha sido cedido e inicialmente destinado a locação (operação não sujeita a imposto) e que tenha sido posteriormente cedido a título de usufruto (operação sujeita a imposto), sem que se tenha verificado uma

variação da utilização prevista do referido bem, os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima obstam a que o ajustamento do imposto não deduzido, a que se refere o artigo 20.º, n.º 1, alínea a), desta directiva, seja suprimido pelo simples facto de, após uma alteração legislativa ainda não ocorrida no momento da cessão do usufruto, essa operação seja considerada retroactivamente uma operação não passível de direito a dedução.

IV — Conclusão

55. À luz das considerações precedentes, proponho, portanto, que o Tribunal de Justiça responda à questão submetida pelo Hoge Raad der Nederlanden nos seguintes termos:

«Quando um sujeito passivo tenha adquirido, na acepção do artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE, sem abuso ou fraude, o direito à dedução do IVA por um bem imóvel que lhe tenha sido cedido e inicialmente destinado a locação (operação não sujeita a imposto) e que tenha sido posteriormente cedido a título de usufruto (operação sujeita a imposto), sem que se tenha verificado uma variação da utilização prevista do referido bem, os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima obstam a que o ajustamento do imposto não deduzido, a que se refere o artigo 20.º, n.º 1, alínea a), desta directiva, seja suprimido pelo simples facto de, após uma alteração legislativa ainda não ocorrida no momento da cessão do usufruto, essa operação seja considerada retroactivamente uma operação não passível de direito a dedução.»