ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)
9 de Setembro de 2004 *

No processo C-269/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE,

apresentado pela Cour d'appel (Luxemburgo), por decisão de 18 de Junho de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 20 de Junho de 2003, no processo

Administration de l'enregistrement et des domaines,

Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo

contra

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, A. Rosas e S. von Bahr (relator), juízes,

advogado-geral: L. A. Geelhoed,

secretário: Múgica Arzamendi, administradora principal,

vistos os autos,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da administration de l'enregistrement et des domaines e do Governo luxemburguês, por F. Kremer, avocat,

- em representação da Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, por P. Kinsch, avocat,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e G. Berscheid, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de Março de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação das disposições do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi suscitado no âmbito de um litígio que opõe a administration de l'enregistrement et des domaines (a seguir «administração») e o Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo à sociedade Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (a seguir «VOK»), sociedade de responsabilidade limitada com sede no Luxemburgo (Luxemburgo), a propósito do montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») deduzido pela VOK no âmbito da locação de um bem imóvel.

Regulamentação comunitária

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

«B) Outras isenções

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples

das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

b) A locação de bens imóveis [...]

[...]

C) Opções

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

a) Da locação de bens imóveis;

[...]

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

Regulamentação nacional

4 O artigo 44.º, n.º 1, alínea g), da lei de 12 de Fevereiro de 1979 (*Mémorial A 1979*, p. 451), relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada, prevê:

«Estão isentos do imposto sobre o valor acrescentado dentro dos limites e sob as condições a determinar por regulamento grão-ducal:

[...]

g) o arrendamento e a locação de bens imóveis [...]

5 O artigo 45.º desta lei prevê a possibilidade de renunciar a esta isenção desde que se respeitem as disposições do regulamento de aplicação desta lei.

6 O regulamento grão-ducal de 7 de Março de 1980, que determina os limites e as condições do exercício do direito de opção para a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às operações imobiliárias (*Mémorial A 1980*, p. 242, a seguir «regulamento grão-ducal»), foi adoptado em aplicação da lei de 12 de Fevereiro de 1979. O seu artigo 1.º permite que os sujeitos passivos «optem pela aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às operações imobiliárias a seguir indicadas:

[...]

b) quem, por força de um contrato escrito e de comum acordo, der de arrendamento ou locação bens imóveis a um sujeito passivo».

7 O artigo 3.º, primeiro parágrafo, do regulamento grão-ducal dispõe:

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

8 Nos termos do artigo 5.º do regulamento grão-ducal:

«Quem exerça o direito de opção deve apresentar por escrito uma declaração de opção à administração do registo para aprovação.

Em caso de entrega a título oneroso, a aprovação deve ser obtida antes da celebração do acto autêntico. A administração decidirá sobre a declaração de opção no mês da sua apresentação.

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

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 A VOK mandou construir, no Luxemburgo, um imóvel para escritórios que arrendou a um gabinete de revisores de contas a partir de 1 de Janeiro de 1993, data em que terminou a construção do imóvel. Desde o início da locação, a VOK enviou a este último facturas mensais das quais constava o IVA.

10 A VOK exerceu o seu direito de optar pelo IVA apresentando à administração, em 29 de Junho de 1993, uma declaração de opção para aprovação. A aprovação foi-lhe concedida em 30 de Junho de 1993 com efeitos a partir de 1 de Julho de 1993.

11 A VOK apresentou as suas declarações de IVA deduzindo a totalidade do IVA que tinha suportado pelas obras de construção.

12 No entanto, nos termos do artigo 5.º do regulamento grão-ducal, a administração recusou a dedução de 50% do IVA pago a montante dado que a locação, durante os seis meses compreendidos entre Janeiro e Junho de 1993, estava isenta de IVA, uma vez que não estava coberta pela aprovação. Consequentemente, emitiu avisos que rectificaram oficiosamente as declarações de IVA.

13 A VOK apresentou uma reclamação ao director da administração.

14 Este último adoptou uma decisão em Janeiro de 1998 com fundamento na qual foram emitidos novos avisos rectificativos no mês de Fevereiro seguinte. Considerou, em primeiro lugar, que o dia 1 de Janeiro de 1993 constituía o início

da utilização do imóvel. Uma vez que a opção só produziu efeitos a partir de 1 de Julho de 1993, a locação do imóvel não estava sujeita a IVA durante a metade do ano de 1993 e o IVA pago a montante só podia ser deduzido até 50%, o que justificava a rectificação da declaração de 1993. Considerou, em segundo lugar, que o exercício da opção devia conduzir a uma nova rectificação em 1994, ou seja, 9/10 do IVA não dedutível em 1993 deviam ser rectificadas a favor da VOK. Em definitivo, 5% do IVA pago a montante continuava não dedutível e, portanto, a cargo da VOK.

- 15 Em Março de 1998, a VOK recorreu da decisão do director da administração. Por decisão de 7 de Novembro de 2001, o Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburgo) acolheu o pedido da VOK, afastando a aplicação do artigo 5.º do regulamento grão-ducal e considerando que esta empresa tinha exercido uma actividade sujeita a IVA durante todo o ano de 1993.
- 16 A administração e o Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo recorreram desta decisão em 14 de Março de 2002.
- 17 Duvidando da legalidade do procedimento de aprovação tal como previsto pela regulamentação luxemburguesa relativamente às disposições do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva, relativas ao arrendamento e à locação de bens imóveis, examinadas à luz do princípio do direito à dedução, a Cour d'appel, por acórdão de 18 de Junho de 2003, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

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

Quanto à questão prejudicial

18 A VOK e a Comissão defendem que as disposições do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva, relativas ao arrendamento e à locação de bens imóveis, não podem ser interpretadas no sentido de que permitem aos Estados-Membros adoptar uma regulamentação, como a que está causa no processo principal, que contenha um procedimento de aprovação prévia que conduz, em certos casos, à impossibilidade de dedução integral do IVA pago a montante.

19 A este respeito, recorde-se que o direito à dedução é um princípio fundamental do sistema do IVA. Importa verificar se um procedimento de aprovação como o adoptado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo constitui uma aplicação incorrecta do direito de optar pela tributação previsto pelas disposições do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva, pelo facto de tal procedimento violar este princípio.

20 Resulta destas disposições que a tributação das operações de arrendamento e locação é uma faculdade que o legislador concedeu aos Estados-Membros em derrogação à regra geral estabelecida no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, segundo a qual as operações de arrendamento e de locação estão, em princípio, isentas. Portanto, o direito à dedução não se exerce de forma automática neste contexto, mas unicamente se os Estados-Membros utilizaram a faculdade referida no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva, e desde que os sujeitos passivos exerçam o direito de opção que lhe foi concedido.

21 Como o Tribunal já declarou, os Estados-Membros podem, no exercício desta faculdade, conceder aos beneficiários das isenções previstas pela Sexta Directiva a possibilidade de renunciarem à isenção, quer em todos os casos, quer dentro de certos limites, quer ainda sob determinadas modalidades. Daí resulta que os

Estados-Membros gozam de um amplo poder de apreciação no âmbito das disposições do artigo 13.º, B e C, da Sexta Directiva (v. acórdão de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex, C-381/97, Colect., p. I-8153, n.ºs 16 e 17).

- 22 O Grão-Ducado do Luxemburgo, ao exercer a faculdade referida no artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, limitou o direito de opção aos casos em que o locatário é ele próprio um sujeito passivo com direito à dedução e sujeitou o exercício desta opção a um procedimento de aprovação prévia.
- 23 Há que considerar que este procedimento de aprovação constitui, como resulta das conclusões do advogado-geral, uma modalidade do exercício do direito de opção na acepção do artigo 13.º, C, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.
- 24 Importa verificar se esta modalidade permite exercer o direito de opção sem, de forma indevida, lesar o direito à dedução.
- 25 Segundo o Estado do Grão-Ducado do Luxemburgo e a administração, o procedimento de aprovação é necessário para permitir à administração verificar se as condições legais relativas, em especial, à qualidade de sujeito passivo do locatário estão preenchidas. Estes dois recorrentes no processo principal esclarecem que este procedimento contribui para a segurança jurídica ao permitir a um proprietário-locador ser informado, o mais cedo possível, da eventual impossibilidade de sujeitar uma locação imobiliária a IVA. Acrescentam que o referido procedimento se destina, designadamente, a evitar casos de fraude ou de abuso e de modo nenhum tem por objecto restringir o direito à dedução.

26 A este respeito, há que admitir, em primeiro lugar, que, quando um Estado-Membro faz depender o direito de optar pela tributação de certas condições legais, um procedimento de aprovação prévia permite verificar se essas condições estão preenchidas.

27 Importa referir, em segundo lugar, que, no caso em apreço no processo principal, não se contesta que teria bastado que a interessada, a VOK, apresentasse a sua declaração de opção antes do início da locação, na prática, antes do fim do mês de Dezembro de 1992, a fim de obter a aprovação no decurso desse mês e poder exercer integralmente o seu direito à dedução desde o início da locação em 1 de Janeiro de 1993.

28 Verifica-se assim que tal procedimento de aprovação não se destina a lesar o direito à dedução, mas permite, pelo contrário, que este direito seja plenamente exercido, desde que se respeitem certas exigências, designadamente, a apresentação de uma declaração de opção e a obtenção da aprovação dentro de determinados prazos.

29 O facto de o procedimento de aprovação não ser retroactivo não o torna desproporcionado. Pelo contrário, tal procedimento pode considerar-se útil a fim de incitar os locadores a apresentar antecipadamente a sua declaração de opção. Com efeito, não se pode excluir que um procedimento de aprovação com carácter retroactivo seja susceptível de produzir efeito inverso, conduzindo os locadores a apresentar tardiamente a sua declaração de opção e que seja, conseqüentemente, menos apto a assegurar a aplicação correcta do exercício do direito de opção e a alcançar o objectivo de segurança jurídica referido no n.º 25 do presente acórdão.

30 Nestas condições, há que responder à questão colocada que as disposições do artigo 13.º, C, primeiro parágrafo, alínea a), e segundo parágrafo, da Sexta Directiva não se opõem a que um Estado-Membro que tenha exercido a faculdade de conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação das

operações de arrendamento e locação de bens móveis adopte uma regulamentação que faz depender a dedução integral do IVA a montante da obtenção prévia de aprovação, não retroactiva, por parte da administração fiscal.

Quanto às despesas

- 31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas com a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça, diferentes das despesas efectuadas pelas referidas partes, não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

As disposições do artigo 13.º, C, primeiro parágrafo, alínea a), e segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, não se opõem a que um Estado-Membro que tenha exercido a faculdade de conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação das operações de arrendamento e locação de bens imóveis adopte uma regulamentação que faz depender a dedução integral do IVA a montante da obtenção prévia de aprovação, não retroactiva, por parte da administração fiscal.

Assinaturas.