

Asunto C-376/02

Stichting «Goed Wonen»

contra

Staatssecretaris van Financiën

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Artículo 17 de la Sexta Directiva IVA — Deducción del impuesto soportado — Modificación de la legislación nacional — Efecto retroactivo — Principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica»

Conclusiones del Abogado General Sr. A. Tizzano, presentadas el 16 de diciembre de 2004

Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 26 de abril de 2005.

Sumario de la sentencia

1. *Derecho comunitario — Principios — Irretroactividad — Excepciones — Requisitos — Retroactividad necesaria para alcanzar un fin de interés general — Respeto de la confianza legítima de los interesados*
2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Modificación legislativa que tiene por objeto luchar contra las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del impuesto y que declara de nuevo exenta una operación económica sobre un bien inmueble que anteriormente estaba sujeta al impuesto y que produce el efecto de anular la regularización del impuesto — Efecto retroactivo — Procedencia a la luz de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica — Requisitos*

1. Si bien, por regla general, el principio de seguridad jurídica se opone a que el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación, puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados.

El legislador nacional ha de respetar el mismo principio al adoptar una normativa comprendida en el ámbito del Derecho comunitario.

(véanse los apartados 33 y 34)

2. Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que un Estado miembro, con carácter excepcional y con el fin de evitar que durante el procedimiento legislativo se incrementen considerablemente las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del impuesto sobre el valor añadido contra las que pretende luchar precisamente una ley de modificación, atribuya a esta ley un efecto retroactivo, en la medida en que se haya advertido de la próxima adopción de la ley y de su efecto retroactivo, entre otros, a los operadores económicos que realizan operaciones económicas como las contempladas por la ley, de modo que puedan comprender las consecuencias de la modificación

legislativa prevista para las operaciones que realizan.

Cuando dicha ley declare exenta una operación económica sobre un bien inmueble que anteriormente estaba sujeta al impuesto sobre el valor añadido, puede producir el efecto de anular la regularización del impuesto sobre el valor añadido que se derivaba del ejercicio, cuando se destinó un inmueble a una operación que en ese momento se consideraba sujeta, de un derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por la entrega de dicho inmueble.

(véanse el apartado 45 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

26 de abril 2005 (*)

«Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE – Dedución del impuesto soportado – Modificación de la legislación nacional – Efecto retroactivo – Principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica»

En el asunto C-376/02,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 18 de octubre 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre 2002, en el procedimiento entre

Stichting «Goed Wonen»

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. A. Borg Barthet, Presidentes de Sala, y la Sra. N. Colneric y los Sres. S. von Bahr, J.N. Cunha Rodrigues, P. Kariš, E. Juhász, G. Arestis y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de octubre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Stichting «Goed Wonen», por el Sr. G. Vos, belastingsadviseur;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sres. H.G. Sevenster y S. Terstal, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. A. Kruse, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa y por la Sra. D.W.V. Zijlstra, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de diciembre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17 y 20 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

2 Esta petición se presenta en el marco de un litigio entre la fundación neerlandesa Stichting «Goed Wonen» y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda neerlandés) sobre una liquidación complementaria emitida por el inspector de Hacienda en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») declarado por esta fundación en el período del 1 de abril al 30 de junio de 1995. Este litigio ya dio lugar a una sentencia del Tribunal de Justicia en la que éste se pronunciaba sobre una cuestión prejudicial planteada también por el Hoge Raad (sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Rec. p. I-6831).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 17 de la Sexta Directiva establece:

«Nacimiento y alcance del derecho a deducir

1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

4 El artículo 20 de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«Regularización de las deducciones

1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

En lo que concierne a los bienes de inversión inmobiliarios la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá aumentarse hasta diez años.

[...]

4. En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

- definir la noción de bienes de inversión;
- precisar cuál es la cuantía del impuesto que ha de tomarse en consideración para la regularización;
- tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada;
- autorizar simplificaciones administrativas.

[...]

6. En caso de tránsito desde un régimen normal de imposición a uno especial, o a la inversa, los Estados miembros podrán tomar las medidas necesarias para evitar que el sujeto pasivo de que se trate obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado.»

Normativa nacional

5 Con el fin de luchar contra las operaciones de ingeniería financiera en materia inmobiliaria,

la Wet op de Omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Wet OB 1968») fue modificada por la Wet 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, de 18 de diciembre de 1995 (Ley por la que se modifica la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968, la Ley del impuesto sobre el tráfico jurídico y algunas otras leyes tributarias en relación con las medidas de lucha contra los instrumentos de evasión fiscal relativos a bienes inmuebles) (Stbl. 1995, p. 659; en lo sucesivo, «Ley de modificación»).

6 Como autoriza el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, el legislador neerlandés adoptó el artículo 3, apartado 2, de la Wet OB 1968, que califica la cesión de un derecho sobre un bien inmueble de «entrega de un bien». Sin embargo, la Ley de modificación introduce una excepción a dicha calificación que produce el efecto de asimilar la constitución de un derecho de usufructo a un arrendamiento de un inmueble, cuando la retribución de este derecho más el impuesto sobre el volumen de negocios sea inferior al valor económico del bien.

7 Por otra parte, de la modificación del artículo 11, apartado 1, letra b), punto 5, de la Wet OB 1968, resulta que el arrendamiento de inmuebles, en principio, está exento del IVA y que la expresión «arrendamiento de inmuebles» comprende también cualquier otra forma de ceder el uso de bienes inmuebles que no consista en la entrega de dichos bienes.

8 La Ley de modificación entró en vigor el 29 de diciembre de 1995. No obstante, despliega sus efectos desde el 31 de marzo de 1995 a las 18 horas, fecha y hora en que se anunció el contenido de la futura Ley mediante un comunicado de prensa.

9 Según las precisiones del órgano jurisdiccional remitente, el Staatssecretaris van Financiën había anunciado, mediante comunicados de prensa de 31 de marzo y de 3 de abril de 1995, que el Consejo de Ministros tenía la intención de someter al Parlamento neerlandés un proyecto de modificación de la Wet OB 1968, en concreto, de sus artículos 3, apartado 2, y 11, apartado 1, letra b), punto 5. Asimismo, había señalado que la intención del Consejo era que la Wet OB 1968 se interpretara, tras la entrada en vigor de la modificación propuesta, conforme al sentido que le iba a atribuir la Ley de modificación a partir del 31 de marzo de 1995 a las 18 horas.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

10 De la resolución de remisión se desprende que la Stichting «Goed Wonen», demandante en el litigio principal, sucedió jurídicamente a la Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (Asociación para la construcción de viviendas «Goed Wonen»; en lo sucesivo, «Asociación GW»).

11 Mediante escritura pública de 28 de abril de 1995, la Asociación GW creó la Fundación «De Goede Woning» (en lo sucesivo, «Fundación GW»). El mismo día, constituyó a favor de la Fundación GW un derecho de usufructo por un período de diez años sobre tres edificios de viviendas, fijando una retribución inferior a su precio de coste. Una parte de las viviendas estaba todavía en construcción. Hasta ese momento, la demandante en el litigio principal no había deducido el impuesto que había soportado como consecuencia de la entrega o de la construcción de las viviendas.

12 En su declaración fiscal correspondiente al período comprendido entre el 1 de abril y el 30 de junio de 1995, la Asociación GW incluyó, por una parte, el IVA que había facturado a la Fundación GW por la constitución del usufructo, por un importe de 645.067 NLG, y, por otra parte, el IVA que le habían facturado por la construcción de las viviendas, por importe de 1.285.059 NLG, cuya deducción solicitaba en concepto de impuesto soportado. Sobre la base de dicha declaración, se reembolsó a la Asociación GW en concepto de regularización una cantidad que

ascendía a 639.992 NLG.

13 A la luz de la Ley de modificación, el inspector de Hacienda emitió una liquidación complementaria por el importe deducido por la Asociación GW. Dicha liquidación fue confirmada mediante resolución de 12 de diciembre de 1996, que la Asociación GW impugnó ante el Gerechtshof te Arnhem (Países Bajos). No obstante, mediante resolución de 14 de febrero de 1997, el inspector redujo de oficio la liquidación complementaria al importe de 639.992 NLG, correspondiente a la cantidad reembolsada a la Asociación GW sobre la base de su declaración.

14 El 21 de agosto de 1997, la Asociación GW se transformó en fundación y se convirtió en la Stichting «Goed Wonen».

15 Mediante sentencia de 20 de mayo de 1998, el Gerechtshof te Arnhem confirmó la liquidación complementaria, con arreglo a la reducción efectuada por el inspector de Hacienda. La Stichting «Goed Wonen» interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

16 En el primer asunto sometido al Tribunal de Justicia, las cuestiones planteadas se referían a la interpretación de la Sexta Directiva con el fin de comprobar si los artículos 5, apartado 3, letra b), y 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva se oponían a una normativa nacional como la Ley de modificación, que producía el efecto de asimilar, en las circunstancias previstas por la Ley, la constitución de un derecho de usufructo a un arrendamiento exento del IVA. En la sentencia «Goed Wonen», antes citada, el Tribunal de Justicia declaró:

«1) El artículo 5, apartado 3, letra b), de la [Sexta] Directiva [...] debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 3, apartado 2, de la [Wet OB 1968], en su versión modificada [...], que supedita la calificación de “entregas de bienes” en los supuestos de constitución, transmisión, modificación, renuncia y extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles a que se cumpla el requisito de que la cantidad abonada como contrapartida más el importe del impuesto sobre el volumen de negocios sea, como mínimo, igual al valor económico del bien inmueble sobre el que recaen dichos derechos reales.

2) El artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la [Sexta] Directiva [...] debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición nacional, como el artículo 11, apartado 1, letra b), número 5, de la citada Ley de 28 de junio de 1968, en su versión modificada [...], que, a efectos de la aplicación de la exención del impuesto sobre el valor añadido, permite asimilar al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo controvertido en el procedimiento principal.»

17 En su sentencia de 20 de mayo de 1998, el Gerechtshof había declarado, entre otras cosas, que el efecto retroactivo de la Ley de modificación no era incompatible con ninguna disposición de la Sexta Directiva. A este respecto, la Stichting «Goed Wonen» alegó en su recurso de casación que el efecto retroactivo de dicha Ley desde el 31 de marzo de 1995, a las 18 horas, era contrario al Derecho comunitario. En su opinión, la citada Ley de modificación sólo podría desplegar efectos retroactivos, como mucho, desde la fecha en que se presentó el proyecto de ley en el Parlamento neerlandés, es decir, desde el 23 de mayo de 1995.

18 En su resolución de 24 de agosto de 1999, con la que planteó sus cuestiones prejudiciales en el primer asunto, el Hoge Raad afirmó que procedía desestimar el motivo de la Stichting «Goed Wonen» y que la apreciación del Gerechtshof estaba fundada.

19 Sin embargo, en su resolución de remisión en el presente asunto, el Hoge Raad señala que

alberga dudas sobre dicho punto de vista, expresado en la resolución anterior, como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de junio de 2000, Schloßstraße (C-396/98, Rec. I-4279), en la que el Tribunal de Justicia declaró que «el artículo 17 de la [Sexta] Directiva [...] debe interpretarse en el sentido de que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento subsiste cuando una modificación legislativa posterior a la entrega de estos bienes o la prestación de estos servicios, pero anterior al comienzo de dichas operaciones, priva al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención de éstas [...]».

20 El órgano jurisdiccional remitente explica de la siguiente manera la razón por la que la Stichting «Goed Wonen» no dedujo el IVA correspondiente a los trabajos de construcción antes del 28 de abril de 1995:

«6.3.1. En el presente asunto, la recurrente encargó la construcción de varios edificios de viviendas antes del 28 de abril de 1995. En un primer momento tenía la intención de arrendar las viviendas en cuanto estuvieran construidas. Dicho arrendamiento está exento, sin posibilidad de excepción, con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra b), de la [Wet OB 1968] [artículo 13, parte B, inicio y letra b), de la Sexta Directiva]. En principio, la recurrente tenía derecho a deducir, durante la fase de construcción, el impuesto que había soportado en este concepto. Si, a continuación, hubiera arrendado las viviendas, habría tenido lugar una entrega en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Ley [el legislador neerlandés utilizó la facultad que ofrece el artículo 5, apartado 7, inicio y letra a), de la Sexta Directiva, para calificar tal operación de entrega]. En virtud de esta entrega, la recurrente estaría obligada al pago del impuesto con arreglo a la base imponible prevista en el artículo 8, apartado 3, de la Ley [artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva].

6.3.2. No obstante, de conformidad con una orden ministerial, las empresas constructoras, como la recurrente, pueden renunciar a la aplicación del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Ley. Así, no se les aplica lo establecido en dicha disposición –ni en el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva–, si manifiestan su voluntad en este sentido; con arreglo a la citada orden ministerial, se considera que han manifestado su voluntad en este sentido si, durante la construcción de las viviendas, no deducen el impuesto soportado. Conforme a este régimen, la recurrente no solicitó la deducción del impuesto durante la fase de construcción de las viviendas.

6.3.3. El 28 de abril de 1995, las viviendas de la recurrente fueron objeto de una entrega en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Ley (en la versión vigente en aquel momento), que tiene como base el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva. Dicha entrega no estaba exenta del impuesto sobre el volumen de negocios [...]. En consecuencia, la recurrente adquirió en aquel momento, con arreglo al artículo 15, apartado 4, de la Ley, que toma como base los artículos 17 y 20, apartado 1, inicio y letra a), de la Sexta Directiva, un derecho a la regularización del impuesto que no había deducido anteriormente. Pues bien, este derecho fue suprimido por la Ley [de modificación, con efectos retroactivos] desde una fecha anterior a aquélla en la que se constituyó el derecho de usufructo controvertido.»

21 En el punto 6.3.4. de la resolución de remisión, el Hoge Raad precisó como se expone a continuación las diferencias entre el asunto principal y la situación juzgada en la sentencia Schloßstraße, antes citada:

«En el asunto Schloßstraße se trataba de una modificación legal que, aunque no desplegaba efectos retroactivos, tenía como consecuencia la supresión de un derecho a deducir ya adquirido, dado que las operaciones que justificaban el derecho de deducción se habían efectuado después de que entrara en vigor la modificación legal por la que, a diferencia de la situación anterior,

quedaban exentas sin derecho de deducción.

El presente asunto se distingue del anterior porque tanto el nacimiento del derecho de deducción como la operación que justificaba dicho derecho –previamente la recurrente no tenía derecho alguno a deducir–, se produjeron en el mismo momento y porque la modificación legal entró en vigor posteriormente. En este sentido, cabe señalar que la modificación legal prevista se había comunicado a la prensa antes de dicha fecha y que, en este contexto, se anunció que la modificación, por cuanto aquí interesa, debía entrar en vigor con efecto retroactivo a partir del 31 de marzo de 1995 a las 18 horas, alegando, entre otras razones, los eventuales efectos no deseados del anuncio de una modificación legal sin efecto retroactivo.»

22 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«En las circunstancias expuestas anteriormente, en el punto 6.3.4, ¿se oponen los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva, o los principios del Derecho comunitario de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, a que –en un caso que no constituye fraude ni uso abusivo ni modificación del uso previsto del bien, en el sentido de los apartados 50 y 51 de la sentencia *Schloßstraße* del Tribunal de Justicia– se anule la regularización de la cuota del IVA que el sujeto pasivo no había deducido y que había soportado por la entrega de un bien (inmueble) que había destinado, en principio, a arrendamiento (que no está sujeto al IVA), pero que destinó posteriormente a una operación que está sujeta al IVA (en el presente caso, la constitución de un derecho de usufructo), sólo porque, como consecuencia de una modificación legal que no había entrado en vigor en el momento en el que se efectuó dicha operación, se considere con efecto retroactivo que dicha operación está exenta y que no atribuye un derecho de deducción?»

23 El órgano jurisdiccional remitente hacía referencia en su resolución a los asuntos C-487/01, *Gemeente Leusden*, y C-7/02, *Holin Groep*, en los que había planteado varias cuestiones prejudiciales sobre las mismas disposiciones. La sentencia dictada en dichos asuntos, de 29 de abril de 2004 (*Gemeente Leusden y Holin Groep*, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-0000), se comunicó a dicho órgano jurisdiccional, preguntándole si todavía consideraba necesaria la respuesta a la cuestión planteada en el presente asunto. Mediante escrito de 3 de junio de 2004, el Hoge Raad informó al Tribunal de Justicia de que mantenía su petición.

Sobre el fondo

24 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva o los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que la regularización del IVA que se derivaba del ejercicio, cuando se destinó un inmueble a una operación sujeta, de un derecho a deducir el IVA soportado por la entrega de dicho inmueble, sea anulada como consecuencia de la adopción, tras la citada regularización, de una ley que ya no considera sujeta la operación y que, con arreglo a la decisión del legislador nacional, produce efectos desde una fecha anterior al momento en que se destinó el inmueble a la operación sujeta y al nacimiento del derecho de deducción.

25 Como resulta de los fundamentos jurídicos de la resolución de remisión, esta cuestión se ha planteado con el fin de comprobar si la solución a la que llegó el Tribunal de Justicia en la sentencia *Schloßstraße*, antes citada, es aplicable al presente caso.

26 Con carácter previo, procede recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que

sean los fines o los resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 15).

27 En el apartado 53 de la sentencia *Schloßstraße*, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado sobre bienes que le hayan sido entregados o servicios que le hayan sido prestados para realizar determinadas operaciones de arrendamiento subsiste cuando una modificación legislativa posterior a la entrega de estos bienes o la prestación de estos servicios, pero anterior al comienzo de dichas operaciones, priva al sujeto pasivo del derecho a renunciar a la exención de éstas.

28 No obstante, es preciso destacar que la situación de la demandante en el asunto principal es distinta de la situación descrita en el apartado 18 de la sentencia *Schloßstraße*, antes citada, del que se desprende que el sujeto pasivo había deducido el IVA soportado antes de que la modificación legislativa produjera efectos. Así, la demandante en el asunto principal sólo dedujo el IVA soportado por la entrega del bien el 28 de abril de 1995, antes de que se adoptara la Ley de modificación el 18 de diciembre de 1995, pero después de que ésta desplegara sus efectos, el 31 de marzo de 1995, conforme a la decisión del legislador nacional de conferirle expresamente efectos retroactivos.

29 En la medida en que la Ley de modificación, en virtud de su retroactividad, comenzó a desplegar sus efectos antes de que el sujeto pasivo efectuara la deducción, no es necesario, para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, hacer referencia al artículo 17 de la Sexta Directiva.

30 En cuanto al artículo 20 de la Sexta Directiva, parece que en la resolución de remisión se tiene en cuenta en relación con el artículo 17 de la misma Directiva, a efectos de comprobar si debe interpretarse en el sentido de que se opone, en las circunstancias del asunto principal, a que se anule la regularización que se deriva de la deducción que se ha solicitado. Por la razón expuesta en el apartado anterior, no procede referirse al citado artículo 20 para apreciar si el Derecho comunitario se opone al efecto retroactivo de la Ley de modificación.

31 En cambio, deben examinarse los principios generales del Derecho comunitario y, en concreto, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, para determinar si se oponen a que, como consecuencia del efecto retroactivo de una ley, se anule la regularización que se deriva de la deducción.

32 A este respecto, ha de recordarse que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento jurídico comunitario. Por esta razón, deben ser respetados por las instituciones comunitarias (sentencia de 14 de mayo de 1975, *CNTA/Comisión*, 74/74, Rec. p. 533), y también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias (sentencia *Gemeente Leusden y Holin Groep*, antes citada, apartado 57).

33 Si bien, por regla general, el principio de seguridad jurídica se opone a que el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación, puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1991, *Crispoltoni*, C-368/89, Rec. p. I-3695, apartado 17, y *Gemeente Leusden y Holin Groep*, antes citada, apartado 59; véase también la sentencia del TEDH *National & Provincial Building Society/Reino Unido* de 23 de octubre de 1997, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, apartado 80).

34 El legislador nacional ha de respetar el mismo principio al adoptar una normativa comprendida en el ámbito del Derecho comunitario.

35 La Stichting «Goed Wonen» alega que el efecto retroactivo de la Ley de modificación no era necesario, ya que el Gobierno neerlandés estaba al corriente desde hacía años de la existencia de las operaciones como las que ella realizaba. Además, no existía fraude ni evasión fiscal, puesto que se había respetado la Ley.

36 El Gobierno neerlandés, en cambio, alega que, como se puntualizaba en el comunicado del Staatssecretaris van Financiën, el efecto retroactivo se estableció por temor a que dichas operaciones se incrementaran considerablemente entre el momento en que se decidió modificar la Ley y la entrada en vigor de la citada modificación. En su dictamen sobre el proyecto de ley, el Raad van State (Consejo de Estado) consideró que la retroactividad estaba justificada. Además, fue aceptada por las dos Cámaras del Parlamento neerlandés, a pesar de que en los Países Bajos, en general, hay una actitud poco favorable a la aplicación retroactiva de las modificaciones legislativas.

37 El Gobierno sueco apoya en este extremo al Gobierno neerlandés. Dicho Gobierno precisa que, a pesar de que en Suecia se presta mucha atención al respeto de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, la Constitución sueca, para evitar que aumente la evasión fiscal antes de la entrada en vigor de una ley destinada a combatirla, permite al Parlamento sueco decidir que una nueva ley sea aplicable desde el día en que el Gobierno de este Estado le comunique por escrito su intención de modificar la ley.

38 En este sentido, de la lectura del comunicado de prensa de 31 de marzo de 1995 se desprende que el efecto retroactivo de la Ley de modificación no estaba motivado por el deseo de acabar con las operaciones financieras que se realizaban desde hacía muchos años, sino por el temor a que tales operaciones se incrementaran considerablemente entre el momento en que se decidió modificar la Ley y la fecha de entrada en vigor de ésta.

39 Un temor de este tipo no parece infundado y la prevención de dichas operaciones puede constituir un interés general que justifique, con carácter excepcional, que un Estado miembro recurra a la técnica de la retroactividad, siempre que se respete debidamente la confianza legítima de los sujetos pasivos. No obstante, corresponde al juez nacional, que conoce mejor las circunstancias del presente caso, apreciar si el riesgo de operaciones financieras en este período de tiempo era suficiente para justificar la retroactividad de la Ley.

40 En cuanto a la confianza legítima de los operadores, la Stichting «Goed Wonen» alega que no cabe esperar que éstos tengan conocimiento de todos los comunicados de prensa de las autoridades o que confíen en que todos los proyectos que se anuncian se llevarán a cabo en la práctica. Además, en su opinión, el comunicado de prensa era muy breve y demasiado vago y el texto completo de las modificaciones proyectadas no se difundió hasta la presentación del proyecto de ley en el Parlamento neerlandés, el 23 de mayo de 1995.

41 El Gobierno neerlandés observa que antes del comunicado de prensa, el Staatssecretaris van Financiën intervino en varias ocasiones ante el Parlamento neerlandés anunciando las medidas controvertidas. Por otra parte, considera que dicho comunicado era claro y que se refería precisamente a operaciones financieras como la realizada por la demandante en el asunto principal. Durante el procedimiento de adopción se introdujeron enmiendas al proyecto, pero con el único objeto de precisar algunas excepciones a la aplicación de los principios del proyecto de ley, de modo que no son relevantes teniendo en cuenta la situación de la demandante en el asunto principal.

42 El Gobierno sueco considera que la cuestión del respeto de la confianza legítima debe apreciarse a la luz de las tradiciones legislativas propias de cada Estado. En Suecia, el efecto retroactivo, según la tradición recogida en la Constitución, ha de remontarse al día en que el Gobierno comunica por escrito al Parlamento de este Estado la presentación de un proyecto de ley. En opinión del Gobierno sueco, en el asunto principal procede apreciar a la luz de la tradición legislativa neerlandesa si se ha respetado la confianza legítima.

43 A este respecto, al tratarse en el asunto principal de una normativa nacional, para apreciar *in concreto* si se ha respetado debidamente la confianza legítima de los operadores económicos afectados por esta normativa, es preciso tener en cuenta el modo en que normalmente se difunde este tipo de información en el Estado miembro que la ha adoptado y las circunstancias del presente caso.

44 De la resolución de remisión resulta que el Staatssecretaris van Financiën anunció oficialmente, mediante dos comunicados de prensa de 31 de marzo y de 3 de abril de 1995, que el Consejo de Ministros tenía la intención de someter al Parlamento neerlandés un proyecto de modificación de la Wet OB 1968, en concreto de sus artículos 3, apartado 2, y 11, apartado 1, letra b), punto 5, y de atribuir efectos a la Ley de modificación desde el 31 de marzo de 1995, a las 18 horas. No obstante, corresponde al juez nacional comprobar si dichos textos permitían que un operador económico que realizase operaciones económicas como las contempladas en la Ley comprendiera las consecuencias de la modificación legislativa proyectada en relación con dichas operaciones.

45 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada como sigue:

Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que un Estado miembro, con carácter excepcional y con el fin de evitar que durante el procedimiento legislativo se incrementen considerablemente las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del IVA contra las que pretende luchar precisamente una ley de modificación, atribuya a esta ley un efecto retroactivo, cuando, en circunstancias como las del asunto principal, se ha advertido de la próxima adopción de la ley y de su efecto retroactivo a los operadores económicos que realizan operaciones económicas como las contempladas por la ley, de modo que puedan comprender las consecuencias de la modificación legislativa prevista para las operaciones que realizan.

Cuando dicha ley declare exenta una operación económica sobre un bien inmueble que anteriormente estaba sujeta al IVA, puede producir el efecto de anular la regularización del IVA que se derivaba del ejercicio, cuando se destinó un inmueble a una operación que en ese momento se consideraba sujeta, de un derecho a deducir el IVA soportado por la entrega de dicho inmueble.

Costas

46 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que un Estado miembro, con carácter excepcional y con el fin de evitar que durante el procedimiento legislativo se incrementen considerablemente las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del IVA contra las que pretende luchar precisamente una ley de modificación, atribuya a esta ley un efecto retroactivo, cuando, en circunstancias como las del asunto principal, se ha advertido de la próxima adopción de la ley y de su efecto retroactivo a los operadores económicos que realizan operaciones económicas como las contempladas por la ley, de modo que puedan comprender las consecuencias de la modificación legislativa prevista para las operaciones que realizan.

Cuando dicha ley declare exenta una operación económica sobre un bien inmueble que anteriormente estaba sujeta al IVA, puede producir el efecto de anular la regularización del IVA que se derivaba del ejercicio, cuando se destinó un inmueble a una operación que en ese momento se consideraba sujeta, de un derecho a deducir el IVA soportado por la entrega de dicho inmueble.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.