

Causa C-376/02

Stichting «Goed Wonen»

contro

Staatssecretaris van Financiën

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden)

«Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Art. 17 della sesta direttiva 77/388/CEE — Deduzione dall'imposta pagata a monte — Modifica della normativa nazionale — Effetto retroattivo — Principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto»

Conclusioni dell'avvocato generale A. Tizzano, presentate il 16 dicembre 2004

Sentenza della Corte (Grande Sezione) 26 aprile 2005.

Massime della sentenza

1. *Diritto comunitario — Principi — Irretroattività — Eccezioni — Presupposti — Retroattività resa necessaria da un fine di interesse generale — Rispetto del legittimo affidamento degli interessati*
2. *Disposizioni fiscali — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Modifica legislativa volta a contrastare frodi finanziarie che reintroduce l'esenzione di un'operazione economica su un immobile in precedenza assoggettata ad imposta e ha l'effetto di annullare la regolarizzazione dell'imposta — Effetto retroattivo — Ammissibilità alla luce dei principi di tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto — Presupposti*

1. Benché, in linea di massima, il principio della certezza del diritto osti a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione, una deroga è possibile, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato.

Lo stesso principio dev'essere rispettato dal legislatore nazionale quando adotta una normativa appartenente al diritto comunitario.

(v. punti 33-34)

2. I principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto non ostano a che uno Stato membro, eccezionalmente, e allo scopo di evitare che siano utilizzate su larga scala, durante il procedimento legislativo, costruzioni finanziarie destinate a ridurre l'onere dell'imposta sul valore aggiunto contro le quali una legge di modifica intende appunto lottare, dia a questa legge un effetto retroattivo, nei limiti in cui, in particolare, gli operatori economici che effettuano operazioni economiche come quelle considerate dalla legge siano stati avvertiti della futura adozione della detta legge e dell'effetto retroattivo previsto in modo tale che essi siano in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista per le operazioni da loro effettuate.

Quando tale legge esenta un'operazione economica su un bene immobile precedentemente soggetto all'imposta sul valore aggiunto, essa può avere l'effetto di annullare la rettifica dell'imposta sul valore aggiunto avvenuta a causa dell'esercizio, al momento della destinazione di un immobile all'operazione considerata nel detto momento come imponibile, di un diritto alla detrazione dall'imposta sul valore aggiunto assolta sulla cessione di tale bene immobile.

(v. punto 45 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

26 aprile 2005 (*)

«Imposte sulla cifra d'affari– Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Art. 17 della sesta direttiva 77/388/CEE – Deduzione dall'imposta pagata a monte – Modifica della normativa nazionale – Effetto retroattivo – Principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto»

Nel procedimento C-376/02,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) con decisione 18 ottobre 2002, pervenuta in cancelleria il 21 ottobre 2002, nella causa

Stichting «Goed Wonen»

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (relatore), dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta e dal sig. A. Borg Barthet, presidenti di sezione, dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. S. von Bahr, J.N. Cunha Rodrigues, P. K?ris, E. Juhász, G. Arestis e M. Ileš?, giudici,

avvocato generale: sig. A. Tizzano,

cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale,

vista la fase scritta del procedimento e a seguito dell'udienza del 26 ottobre 2004,

viste le osservazioni presentate:

- per la Stichting «Goed Wonen», dal sig. G. Vos, belastingsadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re H.G. Sevenster e S. Terstal, in qualità di agenti;
- per il governo svedese, dal sig. A. Kruse, in qualità di agente,
- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. E. Traversa e dalla sig.ra D.W.V.

Zijlstra, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 16 dicembre 2004,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 17 e 20 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché dei principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra la Stichting «Goed Wonen», una fondazione olandese, e lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze) in merito ad un avviso di accertamento emesso dall'ispettore delle imposte e concernente l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dichiarata dalla detta fondazione per il periodo compreso tra il 1° aprile e il 30 giugno 1995. La causa in esame ha già dato luogo a una sentenza della Corte emessa su una questione pregiudiziale del pari sottoposta dallo Hoge Raad (sentenza 4 ottobre 2001, causa C-326/99, «Goed Wonen», Racc. pag. I-6831).

Ambito normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 17 della sesta direttiva prevede:

«Origine e portata del diritto a deduzione

1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovut[a] o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...).

4 L'art. 20 della sesta direttiva è redatto come segue:

«Rettifica delle deduzioni:

1. La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare :

a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distribuzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'articolo 5, paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia

esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto.

2. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo la variazioni del diritto a deduzione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobili, il periodo da assumere come base per il calcolo della rettifica può essere portato fino a 10 anni.

(...)

4. Ai fini dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3, gli Stati membri possono:

- definire il concetto di beni d'investimento;
- indicare l'ammontare di imposta che deve essere presa in considerazione per la rettifica;
- adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato;
- consentire semplificazioni amministrative.

(...)

6. Qualora un soggetto passivo passi da un regime normale di imposizione ad un regime particolare o inversamente, gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato».

La normativa nazionale

5 Al fine di contrastare frodi in materia di beni immobiliari, la Wet op de Omzetbelasting 1968 (legge del 1968 relativa all'imposta sulla cifra d'affari, in prosieguo: la «Wet OB 1968») è stata modificata dalle 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 (legge che modifica la legge sull'imposta sulla cifra d'affari 1968, la legge sull'imposta sugli atti giuridici e alcune altre leggi tributarie in relazione alla lotta alle frodi in materia di beni immobiliari) del 18 dicembre 1995 (Stbl. 1995, pag. 659; in prosieguo: la «legge di modifica»).

6 Così come viene autorizzato dall'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, il legislatore olandese ha adottato l'art. 3, n. 2, della Wet OB 1968, la quale prevede che la concessione di un diritto al quale è soggetto un bene immobile sia qualificata come «cessione di beni». La legge di modifica tuttavia ha introdotto una deroga a tale qualifica e ha comportato l'effetto di equiparare la costituzione di un diritto di usufrutto ad una locazione di immobile quando il corrispettivo di tale diritto, maggiorato dell'imposta sulla cifra d'affari, è inferiore al valore economico del bene.

7 Risulta peraltro dalla modifica dell'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, della Wet OB 1968 che la locazione di immobili è, in via di principio, esente dall'IVA e che per «locazione di immobili» si intende anche qualsiasi altra forma di messa a disposizione di beni immobili per uso che non

costituisce la cessione dei detti beni.

8 La legge di modifica è entrata in vigore il 29 dicembre 1995. Essa prevede tuttavia di produrre effetti a partire dal 31 marzo 1995 alle ore 18, data e ora alle quali il contenuto della futura legge è stato annunciato mediante comunicato stampa.

9 Secondo quanto precisato dal giudice del rinvio, lo Staatssecretaris van Financiën aveva annunciato, in comunicati stampa 31 marzo e 3 aprile 1995, che il Consiglio dei Ministri intendeva presentare al Parlamento olandese un progetto di modifica della Wet OB 1968, in particolare degli artt. 3, n. 2, e 11, n. 1, lett. b), punto 5, di quest'ultima. In detti comunicati esso aveva del pari comunicato l'intenzione del detto Consiglio che la Wet OB 1968 fosse interpretata, dopo l'entrata in vigore della modifica proposta, nel senso che le sarebbe stato attribuito dalla legge di modifica a partire dal 31 marzo 1995, alle ore 18.

Causa principale e questioni pregiudiziali

10 Dalla decisione di rinvio risulta che la Stichting «Goed Wonen», convenuta nella causa principale, è succeduta giuridicamente alla Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (associazione per la costruzione di abitazioni «Goed Wonen»; in prosieguo: l'«associazione GW»).

11 Con rogito notarile 28 aprile 1995, l'associazione GW ha creato la fondazione «De Goede Woning» (in prosieguo: la «fondazione GW»). Lo stesso giorno essa ha costituito a favore della fondazione un diritto di usufrutto di durata decennale avente ad oggetto tre complessi di abitazioni, per un corrispettivo inferiore al prezzo di costo di queste ultime. Una parte delle abitazioni era ancora in costruzione. Fino a tale data la ricorrente nella causa principale non aveva detratto l'imposta che le era stata fatturata a causa della cessione o della costruzione delle abitazioni.

12 Nella sua dichiarazione fiscale relativa al periodo 1° aprile - 30 giugno 1995, l'associazione GW ha indicato, da un lato, l'IVA che aveva fatturato alla fondazione GW per la concessione dell'usufrutto, vale a dire una somma di NLG 645 067, e, dall'altro, l'importo dell'IVA che le era stato fatturato per la costruzione delle abitazioni, vale a dire una somma di NLG 1 285 059, la quale era detratta in quanto imposta versata a monte. In base a tale dichiarazione una somma di NLG 639 992 veniva rimborsata all'associazione GW, a titolo di rettifica.

13 Prendendo in considerazione la legge di modifica, l'ispettore delle imposte emetteva in seguito un avviso di accertamento nella misura dell'importo detratto dall'associazione GW. Tale accertamento veniva confermato con decisione 12 dicembre 1996, che l'associazione GW impugnava dinanzi al Gerechtshof te Arnhem. Tuttavia, con decisione 14 febbraio 1997, il detto ispettore riduceva d'ufficio il suo avviso di accertamento alla somma di NLG 639 992, che corrispondeva all'importo che il fisco aveva rimborsato all'associazione GW in base alla sua dichiarazione fiscale.

14 Il 21 agosto 1997 l'associazione GW ha assunto la forma giuridica di una fondazione ed è divenuta la Stichting «Goed Wonen».

15 Con sentenza 20 maggio 1998, il Gerechtshof te Arnhem ha tenuto fermo l'avviso di accertamento, quale era stato ridotto nel frattempo dall'ispettore delle imposte. Contro tale sentenza la Stichting «Goed Wonen» è ricorso in cassazione dinanzi al giudice a quo.

16 Nella prima causa presentata alla Corte le questioni sollevate vertevano sull'interpretazione della sesta direttiva allo scopo di verificare se gli artt. 5, n. 3, lett. b), e 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), della sesta direttiva si opponessero ad una legislazione nazionale quale quella di modifica, che aveva l'effetto di equiparare, nelle circostanze considerate dalla legge, la

concessione di un diritto di usufrutto ad una locazione esente dall'IVA. Nella precitata sentenza «Goed Wonen» la Corte ha dichiarato:

«L'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva (...) deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una disposizione nazionale, quale l'art. 3, n. 2, della Wet OB 1968 (...), come modificata, che subordina la qualifica di «cessione di beni» per le operazioni di costituzione, trasferimento, modifica, rinuncia o estinzione di diritti reali su beni immobili alla condizione che l'importo pagato come corrispettivo di tali operazioni, maggiorato dell'importo dell'imposta sulla cifra d'affari, sia almeno pari al valore economico del bene immobile a cui tali diritti si riferiscono.

L'art. 13, parte B, lett. b), e parte C, lett. a), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una disposizione nazionale, quale l'art. 11, n. 1, lett. b), punto 5, della detta legge 28 giugno 1968, come modificata (...), che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto, consente di equiparare all'affitto e alla locazione di beni immobili la costituzione, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, di un diritto reale che conferisce al suo titolare un potere d'uso su un bene immobile come il diritto di usufrutto di cui trattasi nella causa principale».

17 Nella decisione 20 maggio 1998 il Gerechtshof aveva deciso, in particolare, che l'effetto retroattivo della legge di modifica non era incompatibile con nessuna disposizione della sesta direttiva. A questo proposito, la Stichting «Goed Wonen» ha fatto valere nel suo ricorso che l'effetto retroattivo della detta legge a partire dal 31 marzo 1995, alle ore 18, era in contrasto con il diritto comunitario e che, quantomeno, la detta legge di modifica avrebbe potuto avere effetto retroattivo solamente alla data del deposito del disegno di quest'ultima presso il Parlamento olandese, vale a dire il 23 maggio 1995.

18 Nella sentenza 24 agosto 1999, con la quale aveva formulato le questioni pregiudiziali nella prima causa, lo Hoge Raad aveva rilevato che il motivo della Stichting «Goed Wonen» non era stato accolto e che la valutazione del Gerechtshof era fondata.

19 Nella sua decisione di rinvio formulata nella causa in esame, lo Hoge Raad afferma che tale punto di vista, espresso nella sentenza precedente, sarebbe tuttavia divenuto oggetto di dubbi dopo la sentenza della Corte 8 giugno 2000, causa C?396/98, Schlossstraße (Racc. pag. I?4279), in cui la Corte ha dichiarato che «l'art. 17 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che il diritto, in capo ad un soggetto passivo, di detrarre l'IVA assolta su beni o servizi che gli sono stati forniti allo scopo di realizzare determinate operazioni di locazione rimane acquisito allorché una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi, ma anteriore all'inizio delle dette operazioni, priva tale soggetto passivo del diritto di rinunciare all'esenzione di quest'ultime (...)».

20 Il giudice a quo spiega come segue perché la Stichting «Goed Wonen» non ha detratto prima del 28 aprile 1995 l'IVA relativa ai lavori di costruzione:

«6.3.1. Nel caso di specie l'interessata ha fatto costruire un complesso di abitazioni prima del 28 aprile 1995. Inizialmente essa intendeva locare le abitazioni dopo la consegna. Tale locazione è esente – senza possibilità di deroga – ai sensi dell'art. 11, n. 1, lett. b), della [Wet OB 1968] [art. 13, parte B, initio, e lett. b), della sesta direttiva]. In linea di principio, durante la durata della costruzione l'interessata aveva diritto alla detrazione dell'IVA posta a suo carico a tal riguardo. Se vi fosse stata in seguito locazione, avrebbe successivamente avuto luogo una cessione ai sensi dell'art. 3, n. 1, lett. h), della legge [il legislatore olandese si è infatti avvalso della possibilità, offertagli dall'art. 5, n. 7, prima frase, lett. a), della sesta direttiva, di considerare tale operazione come una cessione]. A causa di tale cessione, l'interessata sarebbe stata debitrice dell'imposta secondo la base imponibile menzionata all'art. 8, n. 3, della legge [art. 11, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva].

6.3.2. In forza di un decreto ministeriale, le società di costruzione di abitazioni hanno tuttavia la possibilità, in quanto interessate, di rinunciare all'applicazione dell'art. 3, n. 1, lett. h), della legge. Tale disposizione – come quella dell'art. 5, n. 7, lett. a), della sesta direttiva – non si applica nei loro confronti qualora esse esprimano la loro volontà al riguardo – il che esse, secondo il menzionato decreto, fanno – non detraendo, durante la costruzione delle abitazioni, l'imposta calcolata a loro carico. In forza di tale regime, l'interessata non ha effettuato una detrazione durante la costruzione delle abitazioni.

6.3.3. Il 28 aprile 1995 le abitazioni dell'interessata hanno fatto oggetto di una cessione ai sensi dell'art. 3, n. 2, della legge (secondo il testo allora vigente), disposizione basata sull'art. 5, n. 3, lett. b), della sesta direttiva. Tale cessione non era esente dall'imposta sulla cifra d'affari. Di conseguenza, l'interessata poteva, a tale momento, chiedere, in forza dell'art. 15, n. 4, della legge – disposizione basata sugli artt. 17 e 20, nn. 1, initio, e lett. a), della sesta direttiva – una rettifica al fine di tener conto della detrazione che essa non aveva effettuato precedentemente. Orbene, la stessa è stata privata di tale diritto dalla legge [di modifica, avente effetto retroattivo] ad una data precedente alla costituzione dell'usufrutto di cui trattasi».

21 Al punto 6.3.4. della decisione di rinvio, lo Hoge Raad ha precisato come segue ciò che distingue la causa principale dalla situazione considerata nella precitata sentenza Schlossstraße:

«Nella causa Schlossstraße la modifica legislativa di cui trattasi – senza che si trattasse di un'entrata in vigore con effetto retroattivo – ha avuto la conseguenza di annullare un diritto alla detrazione già acquisito, considerato che le operazioni da cui dipendeva detta detrazione erano state effettuate successivamente all'entrata in vigore della modifica e, contrariamente alla situazione che esisteva precedentemente, erano esentate senza diritto di detrazione.

La presente fattispecie si differenzia al riguardo in quanto tanto l'acquisizione del diritto alla detrazione quanto l'operazione che legittimava tale diritto – precedentemente l'interessata non aveva in effetti alcun diritto alla detrazione – erano avvenute in pari data, e in quanto la modifica legislativa è entrata in vigore successivamente a tale data. Si deve osservare, al riguardo, che la modifica proposta è stata annunciata alla stampa precedentemente a detta data e che è stato comunicato – fornendo, in particolare, come motivazione gli effetti indesiderati che sarebbero derivati dall'annuncio di una modifica legislativa senza effetto retroattivo – che la modifica, per la parte qui rilevante, doveva entrare in vigore retroattivamente, a partire dal 31 marzo 1995, alle ore 18».

22 In tali circostanze, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se (...) gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva, ovvero i principi di diritto europeo di tutela del legittimo

affidamento e di certezza del diritto, ostino a che – in una fattispecie in cui non sussistano frode o abuso, né una modifica dell'utilizzazione prevista [del bene d'investimento] – la rettifica dell'imposta non portata in deduzione da un soggetto passivo assolta da quest'ultimo per un bene (immobile) che gli è stato ceduto e che ha inizialmente destinato alla locazione (non soggetta ad IVA), ma successivamente ad una cessione soggetta ad IVA (nella fattispecie, una costituzione di un diritto di usufrutto), sia soppressa per il solo fatto che, a seguito di una modifica legislativa, non ancora intervenuta al momento in cui è stata compiuta l'operazione di cui trattasi, tale operazione sia stata considerata retroattivamente un'operazione esente priva di diritto alla deduzione».

23 Il giudice a quo nella sua decisione aveva menzionato le cause C-487/01, Gemeente Leusden, e C-7/02, Holin Groep, nelle quali esso aveva formulato questioni pregiudiziali aventi ad oggetto le stesse disposizioni. Essendo stata emessa una sentenza in tali cause il 29 aprile 2004 (cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. I-5337), la sentenza è stata inviata al detto giudice, chiedendogli se fosse sempre necessaria una soluzione della questione sollevata nella causa principale. Con lettera 3 giugno 2004, lo Hoge Raad ha comunicato alla Corte che teneva ferma la sua domanda.

Nel merito

24 Con la sua questione il giudice a quo chiede, in sostanza, se gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva o i principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto ostino a che la rettifica dell'IVA, avvenuta a causa dell'esercizio, al momento della destinazione di un immobile ad un'operazione imponibile, di un diritto alla detrazione dall'IVA assolta sulla cessione del detto bene immobile, sia annullata a conseguenza dell'adozione, dopo la detta rettifica, di una legge che abolisce il carattere imponibile dell'operazione e che, conformemente alla decisione del legislatore nazionale, produce effetti ad una data precedente alla destinazione dell'immobile all'operazione imponibile e alla nascita del diritto alla detrazione.

25 Come risulta dalla motivazione dell'ordinanza di rinvio, tale questione è stata sollevata al fine di verificare se la soluzione adottata dalla Corte nella precitata sentenza Schlosstraße si applichi ai fatti della causa principale in esame.

26 In limine, occorre ricordare che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (sentenza 21 settembre 1988, causa 50/87, Commissione/Francia, Racc. pag. 4797, punto 15).

27 Al punto 53 della precitata sentenza Schlosstraße, la Corte ha affermato che l'art. 17 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che il diritto, in capo ad un soggetto passivo, di detrarre l'IVA assolta su beni o servizi che gli sono stati forniti allo scopo di realizzare determinate operazioni di locazione rimane acquisito allorché una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi, ma anteriore all'inizio delle dette operazioni, priva tale soggetto passivo del diritto di rinunciare all'esenzione di quest'ultime.

28 Tuttavia, occorre rilevare che la situazione della ricorrente nella causa principale di cui trattasi si distingue dalla situazione descritta nella precitata sentenza Schlosstraße, da cui risulta che il soggetto passivo aveva detratto l'IVA assolta prima che la modifica legislativa producesse i suoi effetti. Infatti, la ricorrente nella causa principale ha proceduto alla detrazione dell'IVA assolta sulla cessione del bene soltanto il 28 aprile 1995, vale a dire prima dell'adozione della legge di modifica, in data 18 dicembre 1995, ma dopo che questa producesse effetti il 31 marzo 1995, conformemente alla decisione del legislatore nazionale di conferirle espressamente efficacia

retroattiva.

29 Dal momento che la legge di modifica, in forza della sua efficacia retroattiva, ha così preso effetto prima che il soggetto passivo procedesse alla detrazione, non si deve, al fine di risolvere la questione sollevata dal giudice a quo, fare riferimento all'art. 17 della sesta direttiva.

30 Quanto all'art. 20 della sesta direttiva, sembra che esso sia stato considerato nella questione pregiudiziale dal giudice a quo in combinato disposto con l'art. 17 della stessa direttiva, al fine di accertare se lo stesso debba essere interpretato nel senso che esso osta, nella fattispecie di cui alla causa principale, all'annullamento della rettifica risultante dalla detrazione cui si è proceduto. Per il motivo esposto al punto precedente, non è con riguardo al detto art. 20 che va valutato se il diritto comunitario osti all'efficacia retroattiva della legge di modifica.

31 Per contro, i principi generali del diritto comunitario e, in particolare, i principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto devono essere esaminati al fine di verificare se essi ostino a che la rettifica risultante dalla detrazione cui si è proceduto sia annullata dall'efficacia retroattiva di una legge.

32 A questo proposito si deve ricordare che i principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario. Pertanto, essi devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie (sentenza 14 maggio 1975, causa 74/74, CNTA/Commissione, Racc. pag. 533), ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri loro conferiti dalle direttive comunitarie (sentenza Gemeente Leusden et Holin Groep, cit., punto 57).

33 Benché, in linea di massima, il principio della certezza del diritto osti a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione, una deroga è possibile, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato (v., in tal senso, sentenze 11 luglio 1991, causa C-368/89, Crispoltoni, Racc. pag. I-3695, punto 17; Gemeente Leusden e Holin Groep, cit., punto 59; v., del pari, Corte europea dei diritti dell'Uomo, sentenza 23 ottobre 1997, National & Provincial Building Society/Regno Unito, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 Lo stesso principio dev'essere rispettato dal legislatore nazionale quando adotta una normativa appartenente al diritto comunitario.

35 La Stichting «Goed Wonen» fa valere che l'effetto retroattivo della legge di modifica non era necessario, in quanto il governo dei Paesi Bassi era al corrente da anni delle costruzioni come quelle da essa effettuate. Peraltro, non vi sarebbe stata né frode né evasione fiscale poiché la legge era stata rispettata.

36 Il governo dei Paesi Bassi controdeduce che, come era precisato nel comunicato dello Staatssecretaris van Financiën, l'effetto retroattivo era motivato dal timore che fossero effettuate frodi su larga scala fra il momento in cui si era deciso di procedere ad una modifica della legge e quello in cui la detta modifica sarebbe entrata in vigore. Nel suo parere sul disegno di legge il Raad van State (Consiglio di Stato) avrebbe considerato tale retroattività come giustificata. Questa sarebbe stata peraltro accettata dalle due Camere del Parlamento olandese, benché nei Paesi Bassi si sia in generale poco favorevoli all'applicazione retroattiva di modifiche legislative.

37 Il governo dei Paesi Bassi è appoggiato su tale punto dal governo svedese. Quest'ultimo precisa che, malgrado la grande attenzione prestata in Svezia al rispetto dei principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto, la Costituzione svedese prevede che, per evitare un aumento dell'evasione fiscale ancor prima che entri in vigore una legge destinata a contenerla, il Parlamento svedese possa decidere che una nuova legge tributaria si applicherà a partire dal

giorno in cui il governo del detto Stato gli avrà inviato una lettera che annuncia la sua intenzione di modificare la legge.

38 A questo proposito dalla lettura del comunicato stampa 31 marzo 1995 emerge che l'effetto retroattivo della legge di modifica era motivato non dall'intento di porre fine alle frodi finanziarie praticate da numerosi anni, bensì dal timore che tali frodi fossero organizzate su larga scala fra il momento in cui si era deciso di procedere ad una modifica della legge e quello in cui tale modifica sarebbe entrata in vigore.

39 Siffatto timore non appare infondato e la prevenzione di tali frodi può costituire un interesse generale che giustifica che, eccezionalmente, uno Stato membro utilizzi la tecnica dell'effetto retroattivo della legge, purché sia debitamente rispettato il legittimo affidamento dei soggetti passivi. È compito tuttavia del giudice nazionale, che ha una migliore conoscenza delle circostanze del caso di specie, valutare se il rischio di frodi finanziarie create durante detto lasso di tempo fosse sufficientemente grande per giustificare la retroattività della legge.

40 Per quanto riguarda il legittimo affidamento degli operatori, la Stichting «Goed Wonen» fa valere che non si può attendere da questi che essi abbiano conoscenza di tutti i comunicati stampa delle autorità, né che essi pensino che tutte le proposte annunciate saranno effettivamente attuate. Peraltro, il comunicato stampa sarebbe stato troppo sommario e troppo vago. Il testo completo delle modifiche previste sarebbe stato conosciuto soltanto in occasione del deposito del disegno di legge al Parlamento olandese, avvenuto il 23 maggio 1995.

41 Il governo dei Paesi Bassi rileva che il comunicato stampa era stato preceduto da vari interventi dello Staatssecretaris van Financiën dinanzi al Parlamento olandese, che annunciavano i provvedimenti di cui trattasi. Peraltro, tale comunicato sarebbe stato chiaro e avrebbe considerato appunto le costruzioni finanziarie come quella utilizzata dalla ricorrente nella causa principale. Vi sarebbero stati emendamenti del progetto durante il procedimento di attuazione, ma essi avrebbero mirato soltanto a precisare talune deroghe all'applicazione dei principi del disegno di legge, di modo che tali emendamenti non sarebbero stati pertinenti quanto alla situazione della ricorrente nella causa principale.

42 Il governo svedese osserva che la questione del rispetto del legittimo affidamento deve essere valutata alla luce delle tradizioni legislative proprie di ciascuno Stato membro. In Svezia la tradizione espressa dalla Costituzione vuole che l'effetto retroattivo risalga al giorno in cui è inviata dal governo al Parlamento del detto Stato una lettera che annuncia il deposito di un disegno di legge. Nella causa principale è alla luce della tradizione legislativa olandese che occorrerebbe valutare se sia stato rispettato il legittimo affidamento degli operatori.

43 A questo proposito, trattandosi nella causa principale di una normativa nazionale, è tenendo conto delle modalità di informazione di regola utilizzate dallo Stato membro che l'ha adottata e delle circostanze del caso di specie che occorre valutare in concreto se sia stato debitamente rispettato il legittimo affidamento degli operatori economici considerati dalla detta normativa.

44 Dalla decisione di rinvio emerge che lo Staatssecretaris van Financiën aveva annunciato ufficialmente, con comunicati stampa 31 marzo e 3 aprile 1995, che il Consiglio dei Ministri intendeva presentare al Parlamento olandese un disegno di modifica della Wet OB 1968, in particolare degli artt. 3, n. 2, e 11, n. 1, lett. b), punto 5, di quest'ultima, e dare effetto alla legge di modifica a decorrere dal 31 marzo 1995, alle ore 18. È compito tuttavia del giudice del rinvio verificare se tali testi fossero sufficientemente chiari perché un operatore economico che effettui operazioni economiche quali quelle considerate dalla legge sia in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista quanto alle operazioni che esso pratica.

45 Tenuto conto di tutte le precedenti considerazioni, occorre risolvere la questione sollevata come segue:

«I principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto non ostano a che uno Stato membro, eccezionalmente, e allo scopo di evitare che siano utilizzate su larga scala, durante il procedimento legislativo, costruzioni finanziarie destinate a ridurre l'onere dell'IVA contro le quali una legge di modifica intende appunto lottare, dia a questa legge un effetto retroattivo, quando, nelle circostanze come quelle della causa principale, gli operatori economici che effettuano operazioni economiche come quelle considerate dalla legge siano stati avvertiti della futura adozione della detta legge e dell'effetto retroattivo previsto in modo tale che essi siano in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista per le operazioni da loro effettuate.

Quando tale legge esenta un'operazione economica su un bene immobile precedentemente soggetto all'IVA, essa può avere l'effetto di annullare la rettifica dell'IVA avvenuta a causa dell'esercizio, al momento della destinazione di un immobile all'operazione considerata nel detto momento come imponibile, di un diritto alla detrazione dall'IVA assolta sulla cessione di tale bene immobile».

Sulle spese

46 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:

I principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto non ostano a che uno Stato membro, eccezionalmente, e allo scopo di evitare che siano utilizzate su larga scala, durante il procedimento legislativo, costruzioni finanziarie destinate a ridurre l'onere dell'IVA contro le quali una legge di modifica intende appunto lottare, dia a questa legge un effetto retroattivo, quando, nelle circostanze come quella della causa principale, gli operatori economici che effettuano operazioni economiche come quelle considerate dalla legge siano stati avvertiti della futura adozione della detta legge e dell'effetto retroattivo previsto in modo tale che essi siano in grado di comprendere le conseguenze della modifica legislativa prevista per le operazioni da loro effettuate.

Quando tale legge esenta un'operazione economica su un bene immobile precedentemente soggetto all'IVA, essa può avere l'effetto di annullare la rettifica dell'IVA avvenuta a causa dell'esercizio, al momento della destinazione di un immobile all'operazione considerata nel detto momento come imponibile, di un diritto alla detrazione dall'IVA assolta sulla cessione di tale bene immobile.

Firme

* Lingua processuale: l'olandese.