ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

26 de Abril de 2005 *

No processo C-376/02,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, submetido pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 18 de Outubro de 2002, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de Outubro de 2002, no processo:

Stichting «Goed Wonen»

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (relator), R. Silva de Lapuerta e A. Borg Barthet, presidentes de secção, N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis e M. Ilešič, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: A. Tizzano,

secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

visto os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Stichting «Goed Wonen», por G. Vos, belastingsadviseur,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e S. Terstal, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo sueco, por A. Kruse, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e D. W. V. Zijlstra, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Dezembro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial versa sobre a interpretação dos 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 acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), e sobre os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Stichting «Goed Wonen», uma fundação neerlandesa, e o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a propósito de um aviso de liquidação emitido pelo inspector dos impostos e respeitante ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») declarado pela referida fundação relativamente ao período de 1 de Abril a 30 de Junho de 1995. Este litígio deu já lugar ao acórdão do Tribunal de Justiça proferido sobre uma questão prejudicial colocada igualmente pelo Hoge Raad (acórdão de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Colect., p. I-6831).

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 17.º da Sexta Directiva prevê:

«Origem e âmbito do direito à dedução

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

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) 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;

[...]»

4 O artigo 20.º da Sexta Directiva está assim redigido:

«Ajustamento das deduções:

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.

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

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

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

[...]

4. Para efeitos do disposto nos n.os 2 e 3, os Estados-Membros podem:

— fixar a noção de bens de investimento;

— precisar qual o montante do imposto que deve ser tomado em consideração para o ajustamento;

— adoptar as disposições necessárias no sentido de evitar que os ajustamentos impliquem qualquer vantagem injustificada;

— autorizar simplificações de ordem administrativa.

[...]

6. No caso de transição de um regime normal de tributação para um regime especial ou inversamente, os Estados-Membros podem adoptar as disposições necessárias no sentido de evitar que o sujeito passivo em questão beneficie de vantagens ou sofra prejuízos injustificados.»

Regulamentação nacional

5 Com o objectivo de lutar contra montagens financeiras ilegais no sector imobiliário, a Wet op de Omzetbelasting 1968 (Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «Wet OB 1968») foi modificada pela 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 (lei 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), de 18 de Dezembro de 1995 (Stbl. 1995, p. 659, a seguir «lei de alteração»).

6 Tal como autoriza o artigo 5.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, o legislador neerlandês adoptou o artigo 3.°, n.° 2, da Wet OB 1968, que prevê que a concessão de um direito a que está sujeito um bem imóvel é qualificada de «entrega de um bem». A lei de alteração introduziu, no entanto, uma excepção a esta qualificação e teve por efeito equiparar a constituição de um direito de usufruto a uma locação de imóvel quando a remuneração deste direito, acrescida do imposto sobre o volume de negócios, for inferior ao valor económico do bem.

7 Resulta aliás da alteração do artigo 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, da Wet OB 1968 que a locação de imóveis está, em princípio, isenta de IVA e que, por «locação de imóvel» se pode entender qualquer outra forma de colocação à disposição de bens imóveis para utilização, que não constitua entrega desses bens.

8 A lei de alteração entrou em vigor em 29 de Dezembro de 1995. Previa, no entanto, que produziria efeitos a contar de 31 de Março de 1995 às 18 horas, data e hora em que o conteúdo da futura lei foi anunciado através de comunicado de imprensa.

9 De acordo com os esclarecimentos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio, o Staatssecretaris van Financiën tinha anunciado, em comunicados de imprensa datados de 31 de Março e 3 de Abril de 1995, que o Conselho de Ministros tinha a intenção de submeter ao Parlamento neerlandês uma proposta de alteração da Wet OB 1968, designadamente dos artigos 3.°, n.° 2, e 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, desta última. Tinha igualmente comunicado a intenção do referido Conselho de que a Wet OB 1968 fosse, após a entrada em vigor da alteração proposta, interpretada no sentido a ser-lhe atribuído pela lei de alteração, a partir de 31 de Março de 1995, às 18 horas.

Litígio no processo principal e a questão prejudicial

10 Resulta da decisão de reenvio que a Stichting «Goed Wonen», recorrente no processo principal, sucedeu juridicamente à Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (associação de construção de alojamentos «Goed Wonen», a seguir «associação GW»).

11 Por acto notarial de 28 de Abril de 1995, a associação GW instituiu a fundação «De Goed Woning» (a seguir «fundação GW»). Na mesma data, constituiu a favor da fundação um direito de usufruto, por um período de dez anos, de três complexos habitacionais, com uma contrapartida inferior ao preço de revenda destes. Uma

parte dos alojamentos estava ainda em construção. Até essa data, a recorrente no processo principal apenas tinha deduzido o IVA que lhe tinha sido facturado pela entrega ou pela construção dos alojamentos.

12 Na declaração fiscal referente ao período de 1 de Abril a 30 de Junho de 1995, a associação GW indicou, por um lado, o IVA que tinha facturado à fundação GW pela concessão do usufruto, ou seja, um montante de 645 067 NLG, e, por outro, o montante de IVA que lhe havia sido facturado pela construção dos alojamentos, ou seja, um montante de 1 285 059 NLG, que tinha sido deduzido como imposto pago a montante. Com base nesta declaração, foi reembolsado à associação GW o montante de 639 992 NLG, a título de ajustamento.

13 Atendendo à lei de alteração, o inspector dos impostos emitiu, posteriormente, um aviso de liquidação no montante que tinha sido deduzido pela associação GW. Este aviso foi confirmado por decisão de 12 de Dezembro de 1996, objecto de recurso da associação GW para o Gerechtshof te Arnhem. Contudo, por decisão de 14 de Fevereiro de 1997, o referido inspector reduziu oficiosamente o seu aviso de liquidação para o montante de 639 992 NLG, que correspondia ao montante que a Administração Fiscal tinha reembolsado à associação GW com base na sua declaração fiscal.

14 Em 21 de Agosto de 1997, a associação GW adoptou a forma jurídica de fundação e tornou-se na Stichting «Goed Wonen».

15 Por acórdão de 20 de Maio de 1998, o Gerechtshof te Arnhem confirmou o aviso de liquidação, tal como tinha sido entretanto reduzido pelo inspector dos impostos. Foi deste acórdão que a Stichting «Goed Wonen» recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio.

16 No primeiro processo reenviado ao Tribunal de Justiça, as questões colocadas incidiam sobre a interpretação da Sexta Directiva, a fim de verificar se os artigos 5.°, n.° 3, alínea b), e 13.°, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva se opunham a uma legislação nacional como a lei de alteração, que tinha por efeito equiparar, nas circunstâncias previstas na lei, a concessão de um direito de usufruto a uma locação isenta de IVA. No acórdão «Goed Wonen», já referido, o Tribunal de Justiça declarou:

«1) O artigo 5.°, n.° 3, da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 3.°, n.° 2, da Wet [OB 1968] [...], modificada [...], 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.

2) O artigo 13.°, B, alínea b), e C, alínea a), da [Sexta] Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, da referida Lei de 28 de Junho de 1968, modificada [...] 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 de remuneração, de 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 Na sua decisão de 20 de Maio de 1998, o Gerechtshof tinha, designadamente, decidido que o efeito retroactivo da lei de alteração não era incompatível com

nenhuma disposição da Sexta Directiva. A este propósito, a Stichting «Goed Wonen» alega, no seu recurso, que o efeito retroactivo desta lei a 31 de Março de 1995, às 18 horas, é contrário ao direito comunitário. Quanto muito, a referida lei de alteração só poderia retroagir à data da apresentação da proposta no Parlamento neerlandês, ou seja, 23 de Maio de 1995.

18 No seu acórdão de 24 de Agosto de 1999, através do qual reenviou as questões prejudiciais no primeiro processo, o Hoge Raad considerou improcedente o fundamento da Stichting «Goed Wonen» e correcta a apreciação do Gerechtshof.

19 Na sua decisão de reenvio no presente processo, o Hoge Raad refere que esta posição, expressa no acórdão anterior, suscitou entretanto dúvidas após o acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Junho de 2000, Schloßstraße (C-396/98, Colect., p. I-4279), em que o Tribunal de Justiça declarou que «[o] artigo 17.° da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que o direito, para um sujeito passivo, de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago sobre bens ou serviços que lhe foram fornecidos com vista à realização de certas operações de locação subsiste quando uma alteração legislativa, posterior ao fornecimento destes bens ou destes serviços mas anterior ao início das referidas operações, retira a esse sujeito passivo o direito de renunciar à isenção destas [...]».

20 O órgão jurisdicional de reenvio explica do seguinte modo a razão por que a Stichting «Goed Wonen» não deduziu antes de 28 de Abril de 1995 o IVA relativo aos trabalhos de construção:

«6.3.1. No presente processo, a interessada mandou construir os complexos de habitações antes de 28 de Abril de 1995. Inicialmente, tinha a intenção de

dar de arrendamento as habitações após a entrega. Esta locação encontra-se isenta — sem possibilidade de dispensa — nos termos do artigo 11.°, n.° 1, alínea b), da [Wet OB 1968] [artigo 13.°, B, parte inicial e alínea b), da Sexta Directiva]. Em princípio, a interessada tinha direito, no período referente à construção, a deduzir o imposto sobre o volume de negócios que lhe foi facturado a este título. Posteriormente, com a locação, verificou-se uma entrega para o efeito do artigo 3.°, n.° 1, alínea h), da lei [o legislador neerlandês fez uso da possibilidade prevista no artigo 5.°, n.° 7, parte inicial e alínea a), da Sexta Directiva, que permite qualificar de entrega uma operação dessa natureza], pelo que a interessada passou a dever o imposto sobre a matéria colectável referida no artigo 8.°, n.° 3, da lei [artigo 11.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva].

6.3.2. No entanto, por força de uma decisão ministerial, as sociedades de construção de habitação social (woningbouwcorporaties) como a interessada podem não aplicar o artigo 3.°, n.° 1, alínea h), da lei. A elas não se aplica esta disposição — nem o artigo 5.°, n.° 7, alínea a), da Sexta Directiva —, desde que manifestem esse desejo, o que podem fazer, segundo a referida decisão, ao não deduzirem o imposto facturado durante a construção. Graças à aplicação deste regime, a interessada não deduziu qualquer imposto sobre o volume de negócios durante a construção das habitações.

6.3.3. Em 28 de Abril de 1995, a interessada entregou as habitações na acepção do artigo 3.°, n.° 2, da lei (na redacção então ainda em vigor), disposição que se baseia no artigo 5, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva. Conforme já referido em 2.2., esta entrega não estava isenta do imposto sobre o volume de negócios. Isto significa que naquele momento, a interessada adquiriu, nos termos do disposto no artigo 15.°, n.° 4, da lei, disposição que se baseia no artigo 17.° e no artigo 20.°, n.° 1, parte inicial e alínea a), da Sexta Directiva, o direito a regularizar o imposto sobre o volume de negócios não deduzido anteriormente. Este direito foi-lhe retirado através da alteração introduzida pela Lei de 18 de Dezembro de 1995, à qual foram atribuídos efeitos retroactivos até momento anterior à data da constituição do direito de usufruto controvertido.»

21 No ponto 6.3.4 da decisão de reenvio, o Hoge Raad esclareceu, como se segue, o que diferencia o processo principal da situação decidida no acórdão Schloßstraße, já referido:

«No processo Schloßstraße, tratava-se de uma alteração legislativa que — embora não estivesse em causa a sua entrada em vigor com efeitos retroactivos — teve como consequência a supressão de um direito à dedução já adquirido, pois as operações determinantes para saber se a interessada tinha ou não direito à dedução foram realizadas após a entrada em vigor da alteração legislativa e quando, ao contrário do que sucedia anteriormente, se encontravam obrigatoriamente isentas, sem direito à dedução.

O presente processo é diferente na medida em que quer o surgimento do direito à dedução quer a operação que justifica o direito à dedução — anteriormente a interessada não tinha qualquer direito à dedução — ocorreram na mesma data e a alteração legislativa entrou em vigor em momento posterior. Note-se que a alteração legislativa foi comunicada à imprensa antes dessa data e que nessa altura foi referido, com a indicação das respectivas razões, assinalando-se em especial os potenciais efeitos indesejáveis do anúncio de uma alteração sem efeitos retroactivos, que a parte da alteração com relevo para o presente processo produziria efeitos retroactivos a partir das 18 horas do dia 31 de Março de 1995.»

22 Nestas condições, o Hoge Raad der Nerderlanden decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«Os artigos 17.° e 20.° da Sexta Directiva ou os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica, que fazem parte da ordem jurídica comunitária, opõem-se, nas circunstâncias já referidas em 6.3.4 *in fine*, 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, na acepção dos n.^{os} 50 e 51 do acórdão

proferido pelo Tribunal de Justiça no processo Schloßstraße — 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?»

23 O órgão jurisdicional de reenvio tinha, na sua decisão, mencionado os processos C-487/01, Gemeente Leusden, e C-7/02, Holin Groep, nos quais tinha colocado questões prejudiciais que incidiam sobre as mesmas disposições. Tendo sido proferido acórdão nestes processos em 29 de Abril de 2004 (Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, ainda não publicado na Colectânea), este foi enviado ao referido órgão jurisdicional perguntando se uma resposta à questão colocada no caso vertente continuava a ser necessária. Por carta de 3 de Junho de 2004, o Hoge Raad fez saber ao Tribunal de Justiça que mantinha o seu pedido.

Quanto ao mérito

24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 17.º e 20.º da Sexta Directiva ou os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica se opõem a que a regularização do IVA, verificada em razão do exercício, no momento da afectação do imóvel a uma operação sujeita a tributação, de um direito à dedução de IVA pago sobre a entrega deste bem imóvel, seja anulada em consequência da adopção, após esta regularização, de uma lei que suprime o carácter tributável da operação e que, em conformidade com a decisão do legislador nacional, produz efeitos numa data anterior à afectação do imóvel à operação sujeita ao imposto e ao surgimento do direito à dedução.

25 Tal como resulta da fundamentação do despacho de reenvio, esta questão foi colocada a fim de verificar se a solução adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Schloßstraße, já referido, é aplicável aos factos do caso vertente no processo principal.

26 A título liminar, importa recordar que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (acórdão de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, 50/87, Colect., p. 4797, n.º 15).

27 No n.º 53 do acórdão Schloßstraße, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o direito de um sujeito passivo deduzir o IVA pago sobre bens ou serviços que lhe foram fornecidos com vista à realização de certas operações de locação subsiste quando uma alteração legislativa, posterior ao fornecimento destes bens ou destes serviços mas anterior ao início das referidas operações, retira a esse sujeito passivo o direito de renunciar à isenção destas.

28 Contudo, importa salientar que a situação da recorrente no processo principal no caso vertente se distingue da situação descrita no acórdão Schloßstraße, já referido, do qual resulta que o sujeito passivo tinha deduzido o IVA pago antes de a alteração legislativa ter produzido efeitos. Com efeito, a recorrente no processo principal só procedeu à dedução do IVA pago sobre a entrega do bem em 28 de Abril de 1995, é certo que antes da adopção da lei de alteração, em 18 de Dezembro de 1995, mas após esta ter produzido efeitos, em 31 de Março de 1995, de acordo com a decisão do legislador nacional de lhe atribuir expressamente efeito retroactivo.

29 Uma vez que a lei de alteração, por força da sua retroactividade, produziu efeitos antes de o sujeito passivo ter procedido à dedução, não há que, para responder à questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, fazer referência ao artigo 17.º da Sexta Directiva.

30 No que toca ao artigo 20.º da Sexta Directiva, parece que ele foi visado na questão prejudicial do órgão jurisdicional de reenvio em conjugação com o artigo 17.º da mesma directiva, a fim de verificar se deve ser interpretado no sentido de se opor, no caso do processo principal, à anulação da regularização resultante da dedução a que se procedeu. Pela razão exposta no número anterior, é apenas à luz deste artigo 20.º que cabe apreciar se o direito comunitário se opõe ao efeito retroactivo da lei de alteração.

31 Ao invés, os princípios gerais do direito comunitário e, mais exactamente, os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica devem ser apreciados no sentido de verificar se se opõem a que a regularização resultante da dedução a que se procedeu seja anulada pelo efeito retroactivo de uma lei.

32 A este propósito, deve recordar-se que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica fazem parte da ordem jurídica comunitária. Como tal, devem ser respeitados pelas instituições comunitárias (acórdão de 14 de Maio de 1975, CNTA/Comissão, 74/74, Colect., p. 183) e igualmente pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que as directivas comunitárias lhes conferem (acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep, já referido, n.º 57).

33 Embora, regra geral, o princípio da segurança jurídica se oponha a que o alcance temporal de um acto comunitário tenha o seu início em data anterior à sua publicação, pode assim não ser, a título excepcional, quando uma finalidade de interesse geral o exija e a confiança legítima dos interessados seja devidamente respeitada (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Julho de 1991, Crispoltoni, C-368/89, Colect., p. I-3695, n.º 17; Gemeente Leusden e Holin Groep, já referido, n.º 59; v. também TEDH, acórdão National & Provincial Building Society c. Reino Unido de 23 de Outubro de 1997, *Colectânea dos acórdãos e decisões,* 1997-VII, § 80).

34 O mesmo princípio deve ser respeitado pelo legislador nacional quando adopta uma legislação no âmbito do direito comunitário.

35 A Stichting «Goed Wonen» alega que o efeito retroactivo da lei de alteração não era necessário, uma vez que o Governo neerlandês estava ao corrente, há vários anos, de operações como as que ela praticava. Por outro lado, não se verificou nem fraude nem evasão fiscal, uma vez que a lei tinha sido respeitada.

36 Ao invés, o Governo neerlandês alega que, como é especificado no comunicado do Staatssecretaris van Financiën, o efeito retroactivo se justificava pelo receio de que fossem realizadas montagens em grande escala, entre o momento em que tinha sido decidido proceder a uma alteração da lei e o momento em que a referida alteração entraria em vigor. No seu parecer sobre a proposta de lei, o Raad van State (Conselho de Estado) considerou esta retroactividade justificada. Esta foi, aliás, aceite pelas duas câmaras do Parlamento neerlandês, muito embora os Países Baixos sejam, em geral, pouco favoráveis à aplicação retroactiva de alterações legislativas.

37 O Governo neerlandês é apoiado neste ponto pelo Governo sueco. Este esclarece que, não obstante toda a atenção prestada, na Suécia, ao cumprimento dos princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica, a Constituição sueca prevê, para obviar a um aumento da evasão fiscal antes mesmo da entrada em vigor de uma lei destinada a lutar contra aquele, que o Parlamento sueco pode decidir que uma nova lei fiscal se aplique a partir do dia em que o governo deste Estado envie uma carta anunciando a sua intenção de alterar a lei.

38 A este propósito, resulta da leitura do comunicado de imprensa de 31 de Março de 1995 que o efeito retroactivo da lei de alteração não foi justificado pela preocupação de pôr termo às operações financeiras praticadas há já vários anos, mas, pelo contrário, pelo receio de que tais operações fossem realizadas em larga escala entre o momento em que se tinha decido proceder a uma alteração da lei e o momento em que a referida alteração entrasse em vigor.

39 Tal receio não se afigura infundado e a prevenção de tais operações pode revestir-se de um interesse geral que justifica, a título excepcional, que um Estado-Membro utilize a técnica do efeito retroactivo da lei, desde que a confiança legítima dos sujeitos passivos seja devidamente respeitada. Compete, todavia, ao órgão jurisdicional nacional, que conhece melhor as circunstâncias do caso, apreciar se o risco de montagens financeiras criadas durante este lapso de tempo era suficientemente importante para justificar a retroactividade da lei.

40 No que se reporta à confiança legítima dos operadores, a Stichting «Goed Wonen» alega que não se pode esperar que estes tenham conhecimento de todos os comunicados de imprensa das autoridades, nem que pensem que todas as propostas anunciadas serão na verdade postas em prática. Por outro lado, o comunicado de imprensa foi bastante sumário e demasiado vago. O texto completo das alterações consideradas só foi conhecido aquando da apresentação da proposta de lei no Parlamento neerlandês, em 23 de Maio de 1995.

41 O Governo neerlandês observa que o comunicado de imprensa tinha sido precedido de várias intervenções do Staatssecretaris van Financiën no Parlamento neerlandês, anunciando as medidas em causa. Por outro lado, este comunicado foi claro e visou precisamente montagens financeiras como a utilizada pela recorrente no processo principal. No processo de adopção, foram feitas alterações à proposta, que apenas tiveram como objectivo precisar determinadas excepções à aplicação dos princípios da proposta de lei, de modo que estas alterações não são pertinentes face à situação da recorrente no processo principal.

42 O Governo sueco entende que a questão do respeito da confiança legítima deve ser apreciada à luz das tradições legislativas próprias de cada Estado-Membro. Na Suécia, a tradição expressa pela Constituição é que o efeito retroactivo se reporte ao dia em que uma carta enviada pelo governo ao Parlamento nacional anuncia a apresentação de uma proposta de lei. No caso principal, é à luz da tradição legislativa neerlandesa que cabe apreciar se foi ou não respeitada a confiança legítima dos operadores.

43 A este propósito, tratando-se, no processo principal, de uma regulamentação nacional, é atendendo às modalidades de informação normalmente utilizadas pelo Estado-Membro que a adoptou e às circunstâncias do caso que há que apreciar *in concreto* se foi devidamente respeitada por esta legislação a confiança legítima dos operadores económicos.

44 Resulta da decisão de reenvio que o Staatssecretaris van Financiën anunciou oficialmente, por comunicados de imprensa de 31 de Março e 3 de Abril de 1995,

que o Conselho de Ministros tinha a intenção de submeter ao Parlamento neerlandês uma proposta de alteração da Wet OB 1968, designadamente dos artigos 3.°, n.° 2, e 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, desta e de conferir à lei de alteração efeitos a partir de 31 de Março de 1995, às 18 horas. Cabe, no entanto, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se esses textos eram suficientemente claros para que um operador económico que efectua operações económicas como as abrangidas pela lei esteja em condições de compreender as consequências da alteração legislativa prevista ao nível das operações que realiza.

45 Em face das considerações que precedem, é de responder à questão colocada do seguinte modo:

«Os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica não se opõem a que um Estado-Membro, a título excepcional, e a fim de evitar que sejam utilizadas em grande escala, durante o processo legislativo, montagens financeiras destinadas a minimizar a carga do IVA contra as quais uma lei de alteração visa precisamente lutar, atribua a esta lei efeito retroactivo, quando, em circunstâncias como as do caso do processo principal, os operadores económicos que efectuam operações económicas como as abrangidas por esta lei sejam advertidos da sua próxima adopção e do efeito retroactivo previsto de modo a que estejam em condições de compreender as consequências da alteração legislativa prevista nas operações que realizam.

Quando esta lei isenta uma operação económica sobre um bem imóvel anteriormente sujeito a IVA, pode ter por efeito anular a regularização do IVA ocorrida em razão do exercício, no momento da afectação de um imóvel à operação considerada nessa altura tributável, de um direito à dedução do IVA pago sobre a entrega desse bem.»

Quanto às despesas

46 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 pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

Os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica não se opõem a que um Estado-Membro, a título excepcional, e a fim de evitar que sejam utilizadas em grande escala, durante o processo legislativo, montagens financeiras destinadas a minimizar a carga do imposto sobre o valor acrescentado contra as quais uma lei de alteração visa precisamente lutar, atribua a esta efeito retroactivo, quando, em circunstâncias como as do caso do processo principal, os operadores económicos que efectuam operações económicas como as abrangidas por esta lei sejam advertidos da sua próxima adopção e do efeito retroactivo previsto de modo a que estejam em condições de compreender as consequências da alteração legislativa prevista nas operações que realizam.

Quando esta lei isenta uma operação económica sobre um bem imóvel anteriormente sujeito a imposto sobre o valor acrescentado, pode ter por efeito anular a regularização do imposto sobre o valor acrescentado ocorrida em razão do exercício, no momento da afectação de um imóvel à operação considerada nessa altura tributável, de um direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago sobre a entrega desse bem.

Assinaturas.