CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL ANTONIO SAGGIO

apresentadas em 7 de Outubro de 1999 *

1. Por vários despachos, de conteúdo idêntico, o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña pede ao Tribunal de Justiça para se pronunciar sobre a interpretação do artigo 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes ao imposto sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [1] (a seguir «directiva»).

Em especial, o Tribunal de Justiça é convidado a precisar se é contrário à disposição supracitada que uma legislação nacional, tal como a legislação espanhola, subordine o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, suportado por uma empresa por despesas feitas antes do início da actividade, ao duplo requisito de a empresa apresentar à administração uma declaração *ad hoc* antes de fazer as ditas despesas e de o prazo de um ano entre a apresentação desta declaração e o início efectivo da actividade empresarial ou profissional não ter expirado.

* Língua original: italiano.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

O quadro normativo

A regulamentação comunitária

2. A sexta directiva determina no artigo 17.° a origem e o âmbito do direito à dedução. Os n.os 1 e 2, alínea a), desta disposição prevêem o seguinte:

«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 são ou serão entregues e em relação aos serviços que lhe são ou serão prestados por um outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país.»

3. O artigo 22.° da directiva, intitulado «Obrigações no regime interno», é também pertinente no caso em apreço. No n.° 1, dispõe que «Todos os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua actividade na qualidade de sujeitos passivos». Nos termos do n.° 8, «os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude».

A legislação nacional

4. A disposição espanhola cuja compatibilidade com a directiva é posta em causa no processo principal é o artigo 111.° da Lei n.° 37/1992, de 28 de Dezembro de 1992, relativa à adopção do imposto sobre o valor acrescentado, tal como modificada pela Lei n.° 13/1996, de 30 de Dezembro de 1996 [2]. Em aplicação desta disposição, os empresários ou trabalhadores independentes podem deduzir o imposto pago antes do início das suas actividades empresariais ou profissionais a partir do início efectivo dessas actividades ou, sendo caso disso, das do sector diferenciado, desde que e na condição de que o direito à dedução do imposto não tenha caducado na sequência do prazo estabelecido no artigo 100.° desta lei (preceito que estabelece a caducidade do direito à dedução no termo de um prazo de cinco anos). O n.° 3 seguinte precisa que por início das actividades deve entender-se a data em que o sujeito passivo do imposto (empresário ou trabalhador independente) inicie a realização habitual das entregas de bens ou das prestações de serviços que constituem o objecto das actividades empresariais ou profissionais.

O n.° 5 acrescenta que, como excepção ao disposto no n.° 1, os empresários ou trabalhadores independentes que pretendam deduzir o imposto suportado antes do início das suas actividades devem cumprir as seguintes condições:

a) Ter apresentado, antes de suportar o imposto, uma declaração prévia ao início das actividades empresariais ou profissionais;

b) Iniciar as actividades em causa dentro do prazo de um ano a contar da apresentação da declaração. A administração poderá todavia prorrogar o referido prazo quando a natureza das actividades a desenvolver no futuro ou as circunstâncias relacionadas com o início da actividade o justifiquem.

Quando estas condições não são respeitadas, aplica-se o regime geral, não podendo ter lugar a dedução dos impostos suportados senão desde o início efectivo das actividades. Em todo o caso, uma disposição mais favorável que o regime geral não tem aplicação para a dedução do imposto com a aquisição de terrenos: neste caso, o direito à dedução só nasce na data do início efectivo da actividade económica em questão.

5. O regime introduzido através da nova lei de 1996 prevê portanto uma dupla possi-

2 — *BOE* n.° 315, de 31 de Dezembro de 1996.

bilidade para o sujeito passivo. Em primeiro lugar, o regime geral prevê que os impostos suportados antes do início da actividade profissional ou empresarial só podem ser deduzidos a partir do momento em que a actividade começa efectivamente a ser exercida. Em segundo lugar, por derrogação à regra geral, autoriza-se o exercício do direito à dedução antes do início da actividade, com a reserva de os dois requisitos referidos estarem preenchidos. Portanto, resulta destas disposições que o direito à dedução pode ser diferido em relação ao momento em que o imposto se torna exigível, como no caso em que um ano decorreu sem pedido de prorrogação ou, no caso de pedido, quando a administração decide não dever concedê-lo. Pelo contrário, quando o sujeito passivo não realiza qualquer operação sujeita a imposto de cessão de bens ou de prestação de serviços, o direito à dedução dos impostos suportados para as despesas relativas a actividades «preparatórias» ou ligadas à actividade principal é, em princípio, recusado.

A matéria de facto e a questão prejudicial

6. Os requerentes nos litígios principais são empresários ou trabalhadores independentes que têm a sede ou domicílio em Espanha [3]. Recusaram-lhes a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») suportado por operações realizadas antes do início da sua actividade — muitas vezes trabalhos de construção — por incumprimento dos requisitos do artigo 111.° da Lei n.° 37/92, tal como modificada pela Lei n.° 13/1996. A recusa da administração era motivada, em certos casos, pelo facto de os sujeitos passivos não terem respeitado o prazo máximo de um ano entre a apresentação da declaração prevista na lei e o início efectivo das actividades profissionais ou empresariais; em outros casos, pelo facto de os requerentes não terem apresentado o pedido de prorrogação previsto na lei ou por este pedido ter sido rejeitado. As empresas interessadas apresentaram, contra as decisões da administração fiscal, um recurso no Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Os requerentes invocam a incompatibilidade da legislação nacional com o direito comunitário, na medida em que a aplicação da primeira conduz a recusar-lhes o direito à dedução reconhecido pelo artigo 17.° da directiva.

7. O Tribunal Económico-Administrativo Regional da Cataluña decidiu então apresentar ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte comum a todos os processos:

«No que se refere ao IVA suportado por um sujeito passivo do imposto antes do início da realização habitual das operações tributáveis, pode entender-se que a configuração que o artigo 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, faz do direito à dedução do IVA permite condicionar o seu exercício, em aspectos relacionados com o necessário combate à fraude, ao cumprimento de determinados requisitos, como sejam a apresentação de um requerimento expresso com carácter de anterioridade à dívida do correspondente imposto e o início da referida realização habitual das operações tributáveis em determinado prazo contado

3 — Com excepção da sociedade requerente no processo C-147/98, Bugsy Fun Germany GbdR, cuja sede social se encontra em Ochensfurt na Alemanha.

desde a data do referido requerimento, punindo-se o incumprimento dos referidos requisitos com a perda do direito à dedução ou, pelo menos, com o diferimento do seu exercício efectivo até o momento em que tenha lugar o início da referida realização habitual das operações tributáveis?»

8. Em conformidade com o artigo 43.° do Regulamento Processual, os processos foram apensos em razão da conexão, para os fins do processo escrito e do acórdão, por decisão do presidente de 8 de Maio de 1998.

Quanto à admissibilidade

9. Antes de passar ao exame de fundo da questão prejudicial apresentada ao Tribunal de Justiça pelo Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, convém verificar se este organismo pode ser considerado um «órgão jurisdicional nacional», na acepção e para os fins do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE). A pedido expresso do Tribunal de Justiça, os autores no processo principal, a Comissão e o Governo espanhol responderam todos afirmativamente. Enquanto os primeiros não apresentaram qualquer justificação para fundamentar a sua resposta, a Comissão adoptou expressamente como sua a apreciação positiva expressa pelo Tribunal Económico-Administrativo Central num acórdão proferido em 29 de Março de 1990. Todavia, convém precisar que, neste acórdão, e portanto nas observações apresentadas pela Comissão, embora se indiquem os elementos normativos relativos a certos requisitos indicados pelo Tribunal de Justiça, em especial a origem legal do organismo, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo e a aplicação de normas jurídicas, não se toma em consideração o requisito que, portanto, coloca problemas sérios, a saber, a independência e a qualidade de terceiro do organismo em relação ao poder executivo. Pela sua parte, o Governo espanhol expôs num longo memorando o sistema de revisão dos actos da administração fiscal por meio dos «recursos económico-administrativos», a composição e o funcionamento dos «tribunais económico-administrativos», para em seguida concluir que estes últimos devem ser considerados um «órgão jurisdicional» na acepção do artigo 177.° do Tratado, na medida em que todos os requisitos indicados pelo Tribunal de Justiça estão preenchidos no processo em apreço. Todavia, sublinharemos que mesmo no memorando apresentado pelo Governo espanhol não se cita nenhuma disposição que precise de que garantias de independência em relação ao poder executivo gozam os tribunais económico-administrativos.

10. Diremos, imediatamente, que a posição expressa pelas partes e pelas intervenientes que acabamos de mencionar não nos parece convincente. Em especial, consideramos que devem colocar-se sérias dúvidas sobre a independência e a qualidade de terceiro do organismo em questão, assim como sobre o princípio do contraditório.

11. A este respeito, recordamos, em primeiro lugar, que, por razões de aplicação

uniforme do direito comunitário, a noção de «órgão jurisdicional» competente para apresentar ao Tribunal de Justiça questões prejudiciais reveste um significado autónomo em relação às definições em uso nas ordens jurídicas nacionais. Assim, como resulta de uma jurisprudência constante, para apreciar se um organismo possui a natureza de órgão jurisdicional, na acepção do artigo 177.° do Tratado, convém ter em conta um conjunto de elementos; tais como a origem legal do órgão, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação pelo órgão de normas jurídicas, assim como a sua imparcialidade e a sua independência [4].

12. Em relação ao caso em apreço, consideramos que não pode ser posto em dúvida, à luz da legislação espanhola pertinente [5], que o Tribunal Económico-Administrativo Regional tem uma origem legal e é um organismo permanente. Tem por missão conhecer dos recursos apresentados por particulares contra actos praticados por órgãos anexos da administração fiscal. A sua intervenção é, além disso, obrigatória: as medidas adoptadas pela administração fiscal só podem ser atacadas em órgãos de justiça administrativa depois de recurso apresentado no Tribunal Económico-Administrativo [6]. Também não se pode contestar o facto de o organismo em questão se pronunciar em aplicação de regras jurídicas, nos termos das disposições dos artigos 1.°, 38.°, 44.° e 102.° do RPEA.

13. Pelo contrário, existem dúvidas no que diz respeito à independência e à qualidade de terceiro do organismo em relação ao poder executivo, assim como à natureza contraditória do processo [7]. O exame da existência destas condições reveste, evidentemente, uma importância determinante. Com efeito, é evidente que satisfazer os requisitos de permanência, de origem legal e de recurso obrigatório não é manifestamente suficiente para distinguir uma autoridade administrativa duma instância jurisdicional [8].

14. Portanto, sublinhamos, em primeiro lugar, nesta perspectiva que, em relação ao processo contraditório, o Tribunal Económico-Administrativo Central admite na sua decisão supracitada, que a existência deste requisito «seria eventualmente mais discutível», para concluir em seguida que «o artigo 177.° do Tratado de Roma não

4 — V. entre outros os acórdãos de 30 de Junho de 1966, Vaassen-Goebbles (61/65, Colect., 1965-1968, p. 401); de 14 de Dezembro de 1971, Politi (43/71, Recueil, p. 1039, Colect., p. 409), de 11 de Junho de 1987, Pretore di Salò/X (14/86, Colect., p. 2545, n.° 7); de 30 de Março de 1993, Corbiau (C-24/92, Colect., p. I-1277, n.° 15); de 19 de Outubro de 1995, Job Centre (C-111/94, Colect., p. I-3361, n.° 9); de 12 de Dezembro de 1996, x (C-74/95 e C-129/95, Colect., p. I-6609, n.° 18); de 17 de Setembro de 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Colect., p. 4961, n.° 23); de 22 de Outubro de 1998, Jokela e Pitkäranta (C-9/97 e C-118/97, Colect., p. I-6267); de 12 de Novembro de 1998, Victoria Film (C-134/97, Colect., p. I-7023, n.° 14), e de 2 de Março de 1999, Edline El-Yassini (C-416/96, Colect., p. I-1209, n.° 17).

5 — Ley n.° 230/1963, de 28 de Dezembro (Ley General Tributaria, *BOE* de 31 de Dezembro de 1963); Real Decreto Legislativo n.° 2795/1980, de 12 de Dezembro de 1980, por el que se articula la Ley n.° 39/1980, de 5 de Julho, de Bases sobre Procedimento Económico-Administrativo (*BOE* de 30 de Dezembro de 1980); Real Decreto n.° 391/1996, de 1 de Março, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (*BOE* de 23 de Março de 1996, a seguir «RPEA»).

6 — V. o artigo 163.°, da Ley General Tributaria e o artigo 23.° do Real Decreto Legislativo n.° 2795/1980.

7 — A este respeito, recordamos que estas dúvidas foram exprimidas pelo advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer nas suas conclusões apresentadas em 18 de Junho de 1996 nos processos apensos X, já referidos, nota 5, assim como no volume *El Juez Nacional como Juez Comunitario*, Madrid, 1993, p. 81 e segs.

8 — Isto, como sublinhou o advogado-geral Darmon nas suas conclusões relativas ao processo Corbiau, já referido, «sob pena de se admitir o recurso ao Tribunal de Justiça por qualquer organismo administrativo, qualquer que seja, o que o artigo 177.° tem igualmente por objectivo evitar» (n.° 16).

subordina a faculdade de recorrer para o Tribunal de Justiça ao carácter *stricto senso* contraditório do processo». Ora, se é verdade que, à luz de certas decisões recentes do Tribunal de Justiça, a ausência de natureza contraditória do processo não é em si própria determinante para negar a qualificação de órgão jurisdicional ao órgão de reenvio[9], é pelo menos claro que, nos casos em que o Tribunal de Justiça admitiu reenvios prejudiciais efectuados no decurso de um processo sumário no qual o defensor não estava presente, fê-lo tomando a precaução de compensar esta lacuna com um grau elevado de imparcialidade e de independência do órgão que é chamado a julgar[10]. Em todo o caso, parece-nos que o processo perante os Tribunales, tal como regido pelo RPEA, em relação aos interessados, só é parcialmente contraditório. Com efeito, é-lhes permitido apresentar memorandos e provas em favor das suas pretensões (artigo 90.° do RPEA), assim como pedir a realização de uma audiência pública (artigo 97.° do RPEA), a qual poderá todavia ser concedida ou não pelo Tribunal com base numa apreciação discricionária que, por disposição expressa da lei, não pode ser contestada pelo interessado (artigo 97.°, n.° 2, do RPEA).

15. Para voltar à condição de independência, deve-se sublinhar, em primeiro lugar, que o Tribunal de Justiça por várias vezes recordou com ênfase que ele só pode ser solicitado a pronunciar-se sobre um pedido «ao abrigo do artigo 177.° por um órgão que tenha sido chamado a decidir com independência num processo que deve concluir-se por uma decisão de natureza judicial»[11]. Ora, nós consideramos que não se pode deduzir das disposições que regem a formação e o funcionamento dos Tribunales Económico-Administrativos que eles funcionam com todas as garantias de imparcialidade e de independência — o que deveria decorrer da proximidade «estrutural» à administração — quando devem conhecer de recursos apresentados por um contribuinte contra as decisões tomadas pela administração fiscal.

16. A este respeito, sublinhamos, antes de mais, que o Tribunal Económico-Administrativo, como o próprio Governo espanhol reconhece, não pertence à administração da justiça, mas depende organicamente do Ministério da Economia e Finanças (Ministerio de Economia y Hacienda). Trata-se, é útil recordar, de uma administração cujos actos são objecto de recurso, para o Tribunal, pelos contribuintes. Em relação à formação do organismo, o presidente e os membros do Tribunal são funcionários da administração, nomeados pelo ministro[12]. Este último também tem, em aplicação do artigo 16.°, n.° 5, do RPEA, o poder de revocação, que de resto não está ligado a hipóteses previstas de modo claro e limitativo pela lei. Portanto, disto não resulta que

9 — Referimo-nos, em particular, ao processo Dorsch Consult, já referido, no qual o Tribunal de Justiça, ao rejeitar a tese da Comissão segundo a qual o organismo de reenvio «não intervindo, segundo as próprias indicações desta última, num processo contraditório», se contentou em afirmar que «a exigência de um processo contraditório não é um critério absoluto». Esta afirmação, desprovida de motivação em relação ao caso em apreço, deixa na realidade perplexo, se considerarmos que, previamente, o Tribunal de Justiça tinha admitido reenvios prejudiciais efectuados no decurso de processos nos quais o contraditório não era inexistente, mas somente diferido a um momento (por vezes eventual) ulterior (v. os acórdãos já referidos Politi e Pretore di Saló/X, assim como os acórdãos de 28 de Junho de 1978, Simmenthal (70/77, Recueil, p. 1453, Colect., p. 499), e de 21 de Abril de 1988, Pardini (333/85, Colect., p. 2041).

10 — V. os acórdãos citados na nota precedente, e em especial o acórdão Pretore di Saló/X, n.° 7, assim como as conclusões do advogado-geral Darmon relativas ao processo Corbiau, já referido, n.os 7 a 10. Além disso, é útil sublinhar que a ligação entre a natureza contraditória do processo e a independência do organismo ao qual o processo é submetido é posta em relevo no seu memorando pelo Governo espanhol.

11 — V. entre outros o acórdão X, já referido, n.° 18.

12 — As funções de secretário do Tribunal são exercidas por um advogado do Estado, que tem o direito de voto ao mesmo título que o presidente e os membros (artigo 16.°, n.os 1 e 7, do RPEA).

as regras relativas ao funcionamento do organismo garantam a inamovibilidade dos membros do Tribunal. Nestas condições, parece pelo menos duvidoso que o Tribunal disponha de uma independência tal que lhe permita servir de garantia precisa contra as intervenções e pressões indevidas por parte do poder executivo.

17. Em seguida, deve-se observar que uma garantia suficiente de imparcialidade não pode seguramente ser deduzida da circunstância — na realidade a única citada pelo Governo espanhol em apoio da sua tese — segundo a qual o artigo 90.° da Ley Geral Tributaria prevê que, no interior da administração das finanças, as funções de gestão, liquidação e recuperação dos impostos, por um lado, e de resolução dos litígios relativos a esta gestão, por outro, são confiadas a organismos diferentes, formalmente separados. A independência «hierárquica e funcional» que o Governo espanhol reivindica para o Tribunal Económico-Administrativo em relação aos organismos que se ocupam da gestão dos impostos, longe de permitir a qualificação dos primeiros como «órgão jurisdicional», só confirma a impressão de que se trata, em definitivo, de uma ramificação da administração especificamente chamada para se pronunciar sobre a legitimidade das medidas tomadas pelos órgãos de gestão.

De resto, trata-se de apreciações que o Governo espanhol parece partilhar — ainda que, como dissemos, chegue a uma conclusão diferente — quando acentua, no seu memorando, que o processo de «recurso económico-administrativo» (reclamación económico-administrativa), qualificado por ele de «recurso administrativo», constitui um «processo de revisão» do acto atacado. A característica essencial deste processo, precisa o governo, é que o órgão competente dispõe do poder de reexaminar todas as questões levantadas na fase de «gestão», *mesmo quando as ditas questões não foram objecto de reclamação por parte dos particulares interessados* [13]. Evidentemente, trata-se de uma função que, embora sendo *lato sensu* «de justiça» na medida em que se oferece aos administrados um instrumento destinado a resolver um litígio com o fim de fazer justiça, no caso em apreço, está longe de poder ser definida como «jurisdicional». Com efeito, o sistema em causa comporta as características tipo de um recurso administrativo que visa contestar um acto, vindo juntar-se a um poder geral de supressão dos actos inválidos, que reside no caso em apreço no poder de a administração suprimir os actos administrativos inválidos, mesmo na ausência de pedido expresso por parte do destinatário do acto. É evidente, que um poder deste tipo, pelo contrário, não poderia ser reconhecido a um verdadeiro órgão jurisdicional, cuja intervenção é tradicionalmente limitada pelo princípio de correspondência entre o pedido e o julgamento.

18. A isto acresce que as decisões tomadas pelos Tribunales, em princípio, são sempre susceptíveis de recurso (imediatamente ou

13 — V. o artigo 17.° do Real Decreto Legislativo n.° 2795/1980 e o artigo 40.° do RPEA. Deve-se notar que as disposições que regem o processo económico-administrativo qualificam o particular, de «interesado» (interessado), e não de «parte».

depois da decisão do Tribunal Central) para os órgãos da justiça administrativa [14]; portanto, a reclamação económico-administrativa tem como função, típica dos recursos administrativos, colocar a administração em condições de proferir, mesmo de modo contraditório com os interessados, a sua decisão de justiça definitiva. Não é diferente de uma manifestação suplementar, e de nível mais elevado em relação às precedentes expressões que são objecto de reclamação, da função administrativa. A medida, tornada definitiva com o fim dos recursos administrativos de que dispõem os particulares, pode portanto ser atacada nos órgãos da justiça administrativa [15]. A isto acresce que, tal como resulta do artigo 23.° do Real Decreto Legislativo n.° 2795/1980 e dos artigos 64.° e 104.° do RPEA, os organismos que se ocupam das reclamações económico-administrativas não são obrigados a examinar a matéria de fundo dos recursos apresentados pelos «interessados». As disposições que acabámos de recordar, com efeito, prevêem que, se os Tribunales não se pronunciam num prazo de um ano depois da apresentação, o recurso é suposto ser rejeitado, com a consequência de o particular poder a partir desse momento aceder à justiça administrativa. Parece-nos que uma tal circunstância também confirma que a actividade dos organismos em causa depende da função tipicamente administrativa e não da jurisdicional. Além disso, o artigo 4.°, n.° 1.3.a, do Real Decreto Legislativo n.° 2795/1980 autoriza o Tribunal Económico-Administrativo Central a não examinar os casos que considera particularmente importantes, ou que atingem um valor elevado e a submetê-los para decisão ao ministro das Finanças. Se considerarmos que o Tribunal Central é o organismo ao qual o contribuinte recorre em segunda instância das decisões dos Tribunales locais, parece evidente que todo o sistema de recursos económico-administrativos é condicionado pelo poder de avocar que a lei atribui ao poder executivo.

19. Além disso, convém considerar que negar ao órgão de reenvio a qualidade de «órgão jurisdicional» para os fins do mecanismo do reenvio prejudicial não pode ter como consequência prejudicar a aplicação uniforme do direito comunitário. Este risco, que o Tribunal de Justiça tomou devidamente em consideração no acórdão Broekmeulen [16] ao reconhecer que a qualificação de órgão jurisdicional, dada à comissão de recurso para a medicina geral, cujas decisões são reconhecidas como definitivas na ordem jurídica nacional [17], não existe no caso em apreço. Com efeito, como observámos mais acima, as decisões tomadas pelos órgãos do contencioso económico-administrativo são sempre susceptíveis de recurso para os órgãos jurisdicionais administrativos. Eventualmente, incumbirá a estes últimos apreciar a necessidade de um reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça assegurando, deste

14 — Artigo 40.° do Real Decreto Legislativo n.° 2795/1980; artigo 4.°, n.° 2, do RPEA.

15 — É significativo que o Governo espanhol reconheça, no princípio do seu memorando, que «a revisão dos actos por recurso administrativo é um privilégio das administrações públicas, reconhecido como princípio geral de direito público, que prevê este recurso como uma etapa prévia aos recursos contenciosos, dando deste modo *à administração autora do acto* a ocasião de reexaminar a sua acção» (sublinhados nossos).

16 — Acórdão de 6 de Outubro de 1981 (246/80, Recueil, p. 2311).

17 — Com efeito, o Tribunal de Justiça, nesta ocasião, acentuou «a falta, na prática, de uma via de recurso efectiva para os órgãos jurisdicionais comuns, num domínio que envolve a aplicação do direito comunitário» (acórdão já referido, n.° 17).

modo, a intervenção do Tribunal de Justiça e portanto o direito dos particulares a um controlo jurisdicional efectivo [18].

20. Por fim, consideramos que a solução a que chegámos não é desmentida pelo facto de, no acórdão Diversinte SA e Iberlacta SA [19], o Tribunal de Justiça ter respondido a um pedido prejudicial apresentado pelo Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid sem pôr em causa a natureza de «órgão jurisdicional», na acepção do artigo 177.° do Tratado, do organismo de reenvio. Com efeito, em nossa opinião, não se poderia atribuir a este acórdão a autoridade de precedente, uma vez que o Tribunal de Justiça não abordou de modo algum a questão da admissibilidade do reenvio pelos motivos que acabámos de mencionar. O problema da natureza de órgão jurisdicional do organismo de reenvio não tinha, de resto, sido abordado por qualquer das partes do litígio, incluindo a Comissão e os governos que intervieram. Portanto, o acórdão em questão não impede o Tribunal de Justiça de apreciar, à luz das disposições aplicáveis, as regras que regem a formação e o funcionamento do Tribunal Económico-Administrativo Regional, para apreciar se este último deve ser qualificado de órgão jurisdicional na acepção e para os fins do artigo 177.° do Tratado.

21. À luz dos argumentos precedentes, pedimos ao Tribunal de Justiça que considere inadmissível a questão colocada pelo Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Quanto ao mérito

22. No caso de, contrariamente à sugestão feita mais acima, o Tribunal de Justiça entender qualificar o organismo de reenvio de «órgão jurisdicional» na acepção do artigo 177.° do Tratado, colocar-se-ia o problema de apreciar a matéria de fundo da questão prejudicial apresentada pelo Tribunal. As observações que seguem são consagradas a esta apreciação.

23. Recordamos que a questão diz respeito, em definitivo, à compatibilidade com a Sexta Directiva em matéria de IVA da legislação espanhola em matéria de dedução do imposto sobre o valor acrescentado suportado por um sujeito passivo relativamente a despesas suportadas antes do início efectivo de uma actividade profissional ou empresarial. A legislação espanhola subordina o direito à dedução ao duplo requisito da apresentação de uma declaração neste sentido e do início efectivo da actividade no prazo de um ano depois do cumprimento das formalidades.

24. Diremos imediatamente que a compatibilidade deste sistema com a directiva nos parece muito duvidosa. Com efeito, consideramos que as disposições da directiva,

18 — V. o acórdão de 15 de Maio de 1986, Johnston (222/84, Colect., p. 1651), e as conclusões a ele relativas do advogado-geral Darmon (n.° 4); mais recentemente, o acórdão de 1 de Junho de 1999, Eco Swiss (C-126/97, Colect., p. I-3055) com as nossas conclusões, n.° 43.

19 — Acórdão de 1 de Abril de 1993 (C-260/91 e C-261/91, Colect., p. I-1885).

assim como o princípio fundamental de neutralidade do IVA, não permitem ao Estado-Membro condicionar ou limitar o direito à dedução dos impostos pagos por um sujeito passivo da maneira prevista pela legislação espanhola.

Para motivar esta conclusão, parece-nos suficiente proceder a uma análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à classificação das actividades preparatórias nas «actividades económicas» visadas no artigo 4.° da directiva. Recordamos que o texto desta disposição, inserida no título IV da directiva, intitulado «Sujeitos passivos», é o seguinte:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividade económicas referidas no n.° 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.° 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividades económica.»

25. A questão indicada mais acima foi submetida pela primeira vez à atenção do Tribunal de Justiça no processo Rompelman, no qual se tratava de saber se a aquisição de um direito de crédito relativo à futura co-propriedade de uma parte de um imóvel em construção, com a intenção de a dar em seguida em locação, podia ser considerada como uma «actividade económica» na acepção do artigo 4.°, n.° 1, da directiva. Depois de ter recapitulado as características do sistema do IVA, em particular do princípio que o inspira (princípio de neutralidade), o mecanismo das deduções e a noção de sujeito passivo, o Tribunal de Justiça considerou 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. Por conseguinte, o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, independentemente do fim ou resultado dessas actividades, desde que as referidas actividades estejam também sujeitas ao IVA» [20].

26. Em relação à interpretação da noção de «actividades económicas», o Tribunal de Justiça declarou no mesmo acórdão que estas «podem consistir em vários actos sucessivos, como sugere desde logo o próprio texto do n.° 2 deste artigo ao referir-se a 'todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços'. Entre esses actos, devem ser imputadas desde logo às actividades económicas as actividades preparatórias como a aquisição dos meios de exploração e, portanto, a compra de um imóvel» [21]. O

20 — Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985 (Recueil, p. 635, n.° 19).

21 — Acórdão Rompelman, já referido, n.° 22.

Tribunal de Justiça admitiu, portanto, uma interpretação extensiva da noção «actividades económicas» para os fins da aplicação do artigo 4.° da directiva, englobando nelas também os actos que estão ligados ao desenvolvimento da actividade verdadeiramente comercial ou profissional.

Depois de ter afirmado, em primeiro lugar, que «o princípio de neutralidade do IVA, no que se refere à carga fiscal da empresa, exige que as primeiras despesas de investimento efectuadas para as necessidades de uma empresa e destinadas à mesma sejam consideradas actividades económicas. Seria contrário a este princípio se as referidas actividades se iniciassem só no momento em que um bem imóvel é efectivamente explorado, isto é, em que surge o rendimento tributável» [22]. De facto, o Tribunal de Justiça precisou que manter a interpretação contrária poria o IVA a cargo do operador económico, sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.° da directiva, e distinguiria arbitrariamente entre as despesas de investimento efectuadas antes e depois do exercício efectivo da actividade económica.

27. Além disso, deve-se acrescentar que, mesmo em relação ao mecanismo, também previsto pela legislação espanhola em causa, que consiste em diferir o exercício do direito à dedução ao início efectivo da actividade económica, o Tribunal de Justiça já tomou uma posição negativa. No mesmo acórdão Rompelman, pode-se com efeito ler que, «mesmo na circunstância de, após a exploração efectiva de um imóvel, estar prevista a restituição do imposto pago a montante relativamente aos actos preparatórios, uma carga financeira oneraria o bem durante o tempo, por vezes significativo, entre as primeiras despesas de investimento e a exploração efectiva. Qualquer pessoa que efectue esses actos de investimento estreitamente conexos e necessários com a exploração futura de um imóvel deve, consequentemente, ser considerada sujeito passivo na acepção do artigo 4.°» [23].

28. A solução do acórdão Rompelman, segundo a qual o conceito de «actividades económicas» engloba também as actividades preparatórias, ligadas às primeiras, foi confirmada em seguida. No acórdão Lennartz, o Tribunal de Justiça foi entre outras coisas chamado a precisar se é suficiente, para aplicar a disposição em matéria de regularização da dedução inicial (artigo 20.°, n.° 2, da directiva), que um particular adquira os bens como sujeito passivo, ou se os bens devem ser utilizados imediatamente em actividades económicas. Retomando as passagens relevantes do acórdão Rompelman, o Tribunal de Justiça precisou nessa ocasião que «resulta deste acórdão que um particular que adquire bens para uma actividade económica, na acepção do artigo 4.°, actua na qualidade de sujeito passivo, mesmo que os bens não sejam imediatamente utilizados para essas actividades económicas» [24]. Em consequência,

22 — Acórdão já referido, n.° 23.

23 — Acórdão já referido, n.° 23. No ponto seguinte, em resposta ao pedido de determinar se a intenção de exercer uma actividade basta para considerar a pessoa que realiza um investimento como sujeito passivo para o submeter ao regime do IVA, o Tribunal de Justiça precisou que incumbe ao requerente da dedução do IVA provar que estão preenchidas as condições para poder dela beneficiar. O artigo 4.° da directiva não se opõe a que a administração fiscal exija que a intenção declarada seja confirmada por elementos objectivos tais como a aptidão específica dos locais projectados para uma exploração comercial. Deve-se notar que se tratava nessa ocasião de despesas suportadas por pessoas singulares com o fim de começar uma actividade comercial, no caso em apreço, a locação de um imóvel.

24 — Acórdão de 11 de Julho de 1991 (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.° 14).

prosseguiu o Tribunal de Justiça, «é a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo de dedução. A utilização que é dada às mercadorias, ou que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.°, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes». O Tribunal de Justiça concluiu, portanto, que a utilização imediata dos bens para os fornecimentos que suportam imposto ou ficavam exonerados não constitui, em si própria, uma condição de aplicação da disposição relativa ao direito de regularização das deduções.

29. Por outro lado, o acórdão INZO[25] é extremamente interessante para os fins que nos ocupam. Nessa ocasião, tratava-se de decidir se as primeiras despesas de investimento — em especial, as despesas relativas a estudos de rentabilidade — suportadas por um sujeito passivo para a realização futura de operações comerciais deviam ser consideradas «actividades económicas» na acepção do artigo 4.° da directiva, mesmo quando as ditas operações, no seguimento da apreciação da sua rentabilidade à luz de estudos, na realidade, nunca foram realizadas. Ao evocar os princípios enunciados no acórdão Rompelman, já referido, o Tribunal de Justiça recordou que «mesmo as primeiras despesas de investimento efectuadas para a formação de uma empresa podem ser consideradas actividades económicas na acepção do artigo 4.° da directiva e que, nesse contexto, a administração fiscal deve ter em consideração a intenção declarada da empresa»[26]. Portanto, disto resulta que, uma vez que a administração fiscal reconheceu a uma sociedade a qualidade de sujeito passivo para os fins do IVA, o imposto pago por estas actividades preparatórias «pode, em princípio, ser deduzido, nos termos do artigo 17.° da directiva»[27]. Com efeito, esta dedução estando relacionada com «actividades económicas» deve ficar definitivamente adquirida, mesmo quando os accionistas da sociedade em questão decidam, numa data ulterior, não passar à fase operacional e de proceder à liquidação da sociedade, de modo que a actividade económica prevista nunca deu lugar a operações sujeitas a imposto. Uma interpretação diferente, acrescentou o Tribunal de Justiça, «seria, aliás, contrária ao princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa. Seria susceptível de criar, aquando do tratamento fiscal de actividades de investimento idênticas, diferenças não justificadas entre empresas que já realizam operações tributáveis e outras que procuram, através dos investimentos, iniciar actividades que serão fonte de operações tributáveis. Do mesmo modo, seriam estabelecidas diferenças arbitrárias entre essas últimas empresas, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem ou não a operações tributáveis.»

30. Em definitivo, o que o Tribunal de Justiça quis recordar nos acórdãos já referidos é que a noção de «actividades económicas» para a aplicação da directiva compreende também as actividades anteriores e ligadas àquelas que constituem o objecto directo da actividade comercial ou profissional. Em consequência, o tratamento fiscal, em princípio, só pode ser

25 — Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C-110/94, Colect., p. I-857).

26 — Acórdão já referido, n.° 17.

27 — Acórdão já referido, n.° 19.

idêntico. O direito à dedução, visado no artigo 17.°, deve ser estendido às despesas suportadas pelas actividades «preparatórias» ou acessórias, tais como a compra de um imóvel ou de um terreno, na condição de elas serem exercidas por um sujeito ao qual a administração reconheceu a qualidade de sujeito passivo. Além disso, o direito à dedução, como indica claramente o artigo 17.°, n.° 1, surge imediatamente, precisamente «no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

Naturalmente, como o Tribunal de Justiça precisou nos acórdãos Rompelman [28] e INZO [29], esta solução não exclui que a administração fiscal possa exigir que a intenção declarada de começar actividades económicas seja confirmada por elementos objectivos. É evidente que, quando o interessado declarou fraudulentamente querer lançar-se numa actividade económica específica, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens para os quais obteve uma dedução do IVA, a administração fiscal pode pedir, com efeito retroactivo, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que as deduções foram concedidas com base em falsas declarações. Mas aqui, evidentemente, procede-se a apreciações de fundo sobre o comportamento efectivo do sujeito passivo, a partir da premissa, indiscutível, segundo a qual o direito à dedução tem origem, em aplicação do artigo 17.°, no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

31. As apreciações feitas pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos já referidos parecem-nos convincentes. De resto, elas são completamente pertinentes para responder à questão examinada. Com efeito, também no nosso caso, o direito à dedução é condicionado — e por vezes negado — com base não em apreciações de fundo relativas ao comportamento do sujeito passivo, mas em aplicação de uma regra de carácter geral que entende por «actividades económicas» unicamente o desenrolar efectivo de operações que têm por objecto uma actividade profissional ou comercial. As operações ligadas a estas últimas beneficiam do regime de deduções exclusivamente quando elas são seguidas de «actividades económicas» no sentido mencionado, e na condição de respeitarem certos requisitos formais impostos pela lei. Consideramos que um tal regime viola de maneira flagrante as regras da directiva, tais como interpretadas pelo Tribunal de Justiça.

32. Todavia, dito isto, coloca-se o problema de verificar se as medidas adoptadas pelo legislador espanhol podem sempre ser justificadas na medida em que se destinam à prevenção de eventuais fraudes ao Tesouro. Recordamos, a este respeito, que o artigo 22.°, n.° 8, da directiva concede aos Estados-Membros a faculdade de prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude.

Todavia, no acórdão Molenheide e o. [30], o Tribunal de Justiça indicou com clareza os limites nos quais esta faculdade pode ser exercida. Chamado a pronunciar-se sobre a compatibilidade com a directiva de medi-

28 — Acórdão já referido, n.° 24.
29 — Acórdão já referido, n.° 23.

30 — Acórdão de 18 de Dezembro de 1997 (C-286/94, Colect., p. I-7281).

das legislativas adoptadas na Bélgica, que permitiam às autoridades fiscais reter a título cautelar montantes do IVA a restituir, na presença de indícios de fraude fiscal, o Tribunal de Justiça precisou que a apreciação deve ser efectuada à luz do princípio da proporcionalidade [31] e que, portanto, «os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem menos prejuízo aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa. Assim, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelos Estados-Membros se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, não devem exceder o necessário para esse fim. Assim, não podem ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria».

33. Ora, parece evidente que o regime espanhol em litígio, na medida em que atrasa sistematicamente o benefício do direito à dedução ou, sem cerimónias, o nega quando o sujeito passivo não começa a realizar de modo habitual as operações sujeitas a imposto objecto da actividade, comporta medidas desproporcionadas em relação ao objectivo a atingir. A ausência de declaração que precede as despesas «preparatórias», assim como o atraso do desenvolvimento das operações objecto da actividade da empresa, poderiam na realidade ser sancionadas de modo autónomo, sem afectar o direito à dedução em relação às despesas que, recordamo-lo um vez mais, são «actividades económicas» à luz da directiva.

34. O julgamento negativo que acabámos de proferir sobre as medidas requeridas pela legislação espanhola, de resto, não poderia ser modificado à luz do facto de ela atribuir à administração fiscal a faculdade de prolongar o prazo anual indicado no artigo 111.°, n.° 1, da Lei n.° 37/1992, quando a natureza das actividades a exercer no futuro ou as circunstâncias nas quais a actividade começou o justifiquem. Evidentemente, se as actividades preparatórias cabem plenamente na noção de «actividades económicas», na acepção do artigo 4.° da directiva, a possibilidade de deduzir os impostos suportados pelas despesas efectuadas no quadro desta actividade não pode ser condicionada por escolhas discricionárias da administração.

35. Em definitivo, consideramos que, na medida em que subordina o exercício do direito à dedução do imposto pago antes da realização das operações sujeitas a imposto objecto da actividade da empresa ao duplo requisito de o sujeito passivo ter apresentado uma declaração prévia ao início da actividade e de as actividades profissionais ou comerciais começarem no prazo de um ano depois da apresentação desta declaração, a legislação espanhola não é compatível com a directiva. Isto na medida em que, em aplicação desta legislação, não é considerada como «início efectivo das operações

31 — Acórdão de 17 de Julho de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Colect., p. I-4161, n.os 46 e 47).

sujeitas a imposto» a realização de operações preparatórias e ligadas à actividade principal e que o exercício do direito à dedução é indevidamente atrasado até ao início efectivo das operações sujeitas a imposto objecto da actividade da empresa.

Conclusão

36. À luz das observações que precedem, propomos ao Tribunal de Justiça que declare inadmissível a questão colocada pelo Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña na medida em que ela emana de um organismo que não é um «órgão jurisdicional nacional» na acepção do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE).

A título subsidiário, propomos que o Tribunal de Justiça deve responder à questão colocada do seguinte modo:

«O artigo 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes ao imposto sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de se opor a que uma disposição nacional que

— subordina o exercício do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado suportado por um sujeito passivo antes do início da realização habitual das operações sujeitas a imposto ao duplo requisito de

a) um pedido expresso nesse sentido que seja apresentado antes do imposto se tornar exigível;

b) o prazo de um ano ser respeitado entre a apresentação desse pedido e o início efectivo das operações sujeitas a imposto;

— sanciona o incumprimento das condições supracitadas pela perda do direito à dedução ou pelo atraso no benefício desse direito até ao início efectivo da realização habitual das operações sujeitas a imposto objecto da actividade.»