SENTENZA DELLA CORTE
21 marzo 2000 *

Nei procedimenti riuniti da C-110/98 a C-147/98,

aventi ad oggetto talune domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Tribunal Económico-Administrativo Regional della Catalogna (Spagna) nelle cause dinanzi ad esso pendenti tra

Gabalfrisa SL e altri

e

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT),

domande vertenti sull'interpretazione dell'art. 17 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),

* Lingua processuale: lo spagnolo.

LA CORTE,

composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, J.C. Moitinho de Almeida (relatore), L. Sevón e R. Schintgen, presidenti di sezione, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm e M. Wathelet, giudici,

avvocato generale: A. Saggio
cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Tarragona 161 SA (nelle cause C-112/98 e C-136/98), dagli avv.ti F. Alonso Fernández, E. Andres e M. A. Azpeitia Gamazo, del foro di Madrid;

— per la Gran Vía Zaragoza SA (nelle cause C-116/98 e da C-118/98 a C-120/98), dal signor M. Laborda Aured, mandatario;

— per la Savigi 89 SA (nella causa C-123/98), dall'avv. G. Galiano Quesada, del foro di Barcellona;

— per la Plácida Jiménez SL (nella causa C-125/98), dalla signora J. Jiménez Cano, mandataria;

— dal signor Jesús Corral García (nella causa C-132/98);

— per la Gesba SA (nella causa C-137/98), dal signor M. Casasus Camps, mandatario;

— per la Estació de Servei El Trevol SL (nella causa C-138/98), dall'avv. J. Gibert Canet, del foro di Barcellona;

— per la Bungy Fun Germany GBDR (nella causa C-147/98), dall'avv. F. Marcos, del foro di Tarragona;

— per il governo spagnolo, dalla signora M. López-Monís Gallego, abogado del Estado, in qualità di agente;

— per il governo ellenico, dal signor M. Apessos, viceconsigliere giuridico presso l'Avvocatura dello Stato, e dalla signora A. Rokofyllou, uditore presso il servizio giuridico speciale — sezione «Diritto europeo» del Ministero degli Affari esteri, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dai signori M. Díaz-Llanos La Roche, consigliere giuridico, e C. Gómez de la Cruz, membro del servizio giuridico, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 ottobre 1999,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanze 19 dicembre 1997 (cause da C-110/98 a C-115/98, C-117/98, C-120/98 e da C-125/98 a C-146/98), 30 gennaio 1998 (cause da C-121/98 a C-124/98 e C-147/98) e 25 febbraio 1998 (cause C-116/98, C-118/98 e C-119/98), pervenute alla Corte il 14 aprile 1998, il Tribunal Económico-Administrativo Regional della Catalogna ha proposto, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 17 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»).

2 Tale questione è stata proposta nell'ambito di una causa tra vari imprenditori o lavoratori autonomi e diversi uffici dell'Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agenzia statale dell'amministrazione finanziaria; in prosieguo: l'AEAT) a proposito della deduzione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») pagata per operazioni realizzate prima dell'inizio della loro attività.

La sesta direttiva

3 L'art. 4, nn. 1 e 2, della sesta direttiva, che definisce la nozione di soggetto passivo, dispone:

«1. Si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

2. Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità.»

4 L'art. 17 della sesta direttiva, che disciplina il diritto alla detrazione, recita:

«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 dovuta 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;

(...)».

5 L'art. 22 della sesta direttiva, che disciplina gli obblighi dei contribuenti in regime interno, prevede:

«1. Ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.

(...)

8. Fatte salve le disposizioni da adottare ai sensi dell'art. 17, paragrafo 4, gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi.

(...)».

La normativa nazionale in materia di IVA

6 L'art. 100 della legge 28 dicembre 1992, n. 37/1992, in materia di imposta sul valore aggiunto (BOE 29 dicembre 1992, n. 312; rettifica in BOE 8 febbraio 1993, n. 33), prevede la caducità del diritto a detrazione allo scadere di un termine di cinque anni a decorrere dal momento in cui è sorto tale diritto.

7 L'art. 111 della legge n. 37/1992, come modificato dall'art. 10, n. 7, della legge 30 dicembre 1996, n. 13/1996, recante misure tributarie, amministrative e sociali (BOE 31 dicembre 1996, n. 315; in prosieguo: la «legge n. 37/1992»), dispone:

«1. Gli imprenditori o professionisti potranno detrarre l'imposta pagata prima dell'inizio delle loro attività imprenditoriali o professionali a partire dal momento in cui iniziano effettivamente le dette attività o, se del caso, una parte di esse, purché il diritto a detrazione non sia prescritto per lo scadere del termine stabilito nell'art. 100 della presente legge.

(...)

5. In deroga a quanto disposto al n. 1 del presente articolo, gli imprenditori o professionisti che intendono detrarre le imposte sopportate prima dell'inizio delle loro attività ai sensi dell'art. 93, n. 3, della presente legge dovranno soddisfare i seguenti requisiti:

1° aver presentato, prima di essere gravati delle dette imposte e prima di iniziare le attività imprenditoriali o professionali o una parte di esse, una dichiarazione secondo modalità da stabilirsi con regolamento (...);

2° iniziare le attività imprenditoriali o professionali entro il termine di un anno a decorrere dalla presentazione della dichiarazione di cui al precedente punto 1. Ciononostante, l'Amministrazione potrà, secondo modalità da stabilirsi con regolamento, prorogare il detto termine di un anno quando la natura delle attività da svolgere in futuro o le circostanze in cui ha inizio l'attività lo giustifichino.

Qualora non siano soddisfatti i requisiti indicati, le imposte pagate non potranno essere detratte prima dell'effettivo inizio delle attività e il soggetto passivo dovrà rettificare le detrazioni eventualmente già effettuate.

Il presente n. 5 non si applica alle imposte pagate per l'acquisto di terreni, le quali potranno essere detratte solo dal momento dell'effettivo inizio delle attività imprenditoriali o professionali o, se del caso, di quelle del settore distinto. In tal caso, il diritto a detrazione si considera sorto alla data di inizio delle attività in questione».

8 La seconda disposizione transitoria della legge n. 13/1996 aggiunge:

«La procedura di detrazione delle imposte sopportate prima dell'inizio delle attività imprenditoriali o professionali che sia stata avviata prima dell'entrata in vigore della presente legge è disciplinata dalle disposizioni di quest'ultima.

La presente disposizione transitoria si applicherà esclusivamente alle imposte sopportate durante i cinque anni precedenti l'entrata in vigore della presente legge».

9 L'art. 28 del regio decreto 29 dicembre 1992, n. 1624/1992, con cui si approva il regolamento sull'IVA (BOE 31 dicembre 1992, n. 314), precisa:

«1. I soggetti passivi potranno presentare le domande ed esercitare l'opzione qui di seguito indicata:

(...)

4° chiedere la proroga del termine previsto all'art. 111, n. 1, della legge per l'inizio delle attività imprenditoriali o professionali.

2. (...)

La presentazione della domanda dovrà effettuarsi nei seguenti periodi:

(...)

4° nell'ipotesi di cui al punto 4 del precedente paragrafo, due mesi prima della scadenza del prescritto termine di un anno».

I fatti della causa principale e la questione pregiudiziale

10 Vari uffici dell'AEAT hanno negato ai ricorrenti nelle cause principali la detrazione dell'IVA versata per operazioni effettuate prima dell'inizio delle loro attività — spesso lavori di costruzione — per il mancato rispetto delle condizioni previste all'art. 111 della legge n. 37/1992 o di quelle di cui all'art. 28 del regio decreto n. 1624/1992.

11 Ritenendo che le condizioni elencate all'art. 111 della legge n. 37/1992 fossero in contrasto con l'art. 17, nn. 1 e 2, lett. a), della sesta direttiva, i ricorrenti nelle cause principali hanno impugnato le decisioni dei diversi uffici dell'AEAT dinanzi al Tribunal Económico-Administrativo Regional della Catalogna.

12 Dalle ordinanze di rinvio risulta che, stando a un'ordinanza del Tribunal Económico-Administrativo Central 29 marzo 1990, un Tribunal Económico-Administrativo costituirebbe un organo giurisdizionale ai sensi dell'art. 177 del Trattato. Tale Tribunal soddisfarebbe infatti le cinque condizioni poste dalla giurisprudenza della Corte relativa alla nozione di giudice ai sensi della detta disposizione, vale a dire l'origine legale, il carattere permanente, la giurisdizione obbligatoria, la natura contraddittoria del procedimento e l'applicazione di norme giuridiche.

13 Nutrendo dubbi quanto alla compatibilità della legge n. 37/1992 con l'art. 17 della sesta direttiva, il Tribunal Económico-Administrativo Regional della Catalogna ha deciso di sospendere le cause innanzi ad esso pendenti e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto pagata da un soggetto passivo prima dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili, se la configurazione che l'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, dà al diritto alla detrazione consenta di subordinare l'esercizio di tale diritto, al fine di evitare le frodi, al soddisfacimento di determinate condizioni — come la presentazione di un'espressa domanda prima che l'imposta sia divenuta esigibile e l'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili entro un termine decorrente dalla data di tale domanda — il cui inadempimento è sanzionato con la perdita del diritto alla detrazione o, quantomeno, con il differimento dell'effettività di tale diritto fino all'inizio del detto svolgimento abituale delle operazioni imponibili».

14 Con ordinanza 8 maggio 1998 il presidente della Corte ha deciso di riunire le cause da C-110/98 a C-147/98 ai fini della fase scritta e orale del procedimento nonché della sentenza.

Sulla ricevibilità

15 In via preliminare occorre appurare se il Tribunal Económico-Administrativo Regional della Catalogna sia un organo giurisdizionale ai sensi dell'art. 177 del Trattato.

La normativa nazionale relativa ai Tribunales Económico-Administrativos

16 L'art. 90 della legge tributaria generale 28 dicembre 1963, n. 230/1963 (BOE 30 dicembre 1963), prevede che la gestione, la liquidazione e la riscossione delle tasse e imposte, da una parte, e il contenzioso, dall'altra, siano affidati ad organi differenti.

17 L'art. 163 della legge n. 230/1963 dispone che i ricorsi in materia fiscale sono di competenza dei Tribunales Económico-Administrativos.

18 L'art. 1 del regio decreto 1° marzo 1996, n. 391/1996, recante approvazione del regolamento di procedura per i ricorsi economico-amministrativi (BOE 23 marzo 1996, n. 72; corrigendum in BOE 12 luglio 1996, n. 168), prevede che le cause fiscali siano istruite e risolte in conformità delle disposizioni legislative e del detto decreto.

19 L'art. 3 del detto decreto dispone:

«Sono competenti a conoscere dei ricorsi economico-amministrativi e a pronunciarsi in merito:

1) il Ministro dell'Economia e delle Finanze;

2) il Tribunal Económico-Administrativo Central;

3) i Tribunales Económico-Administrativos Regionales;

4) i Tribunales Económico-Administrativos Locales di Ceuta e Melilla».

20 L'art. 40 del decreto legislativo 12 dicembre 1980, n. 2795/1980, recante attuazione della legge n. 39/1980 che stabilisce le norme di base della procedura economico-amministrativa (BOE 30 dicembre 1980), e gli artt. 4, n. 2, e 119, nn. 3 e 4, del regio decreto n. 391/1996 precisano che le decisioni dei Tribunales Económico-Administrativos possono essere impugnate dinanzi ai giudici amministrativi in sede contenziosa.

21 L'art. 4, n. 1, punto 3, del decreto legislativo n. 2795/1980 e l'art. 8, n. 1, del regio decreto n. 391/1996 prevedono che il Ministro dell'Economia e delle Finanze statuisce, in particolare, sui ricorsi fiscali che il Tribunal Económico-Administrativo Central ha ritenuto debbano essere definiti dal detto Ministro a motivo della loro natura, del loro valore o della loro importanza.

22 L'art. 5, lett. c), del decreto legislativo n. 2795/1980 e l'art. 9, n. 1, lett. b), del regio decreto n. 391/1996 dispongono che il Tribunal Económico-Administrativo Central statuisce, in particolare, sugli appelli proposti avverso le decisioni dei Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

23 L'art. 16, nn. 1, 5 e 7, del regio decreto n. 391/1996 precisa che i Tribunales Económico-Administrativos Regionales constano di un presidente, di almeno tre membri e di un cancelliere, ognuno dei quali dispone di un voto. Il presidente, i

presidenti di sezione e i membri sono nominati tra i dipendenti delle amministrazioni menzionate nel prospetto delle cariche e sono revocati con decisione del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Il cancelliere deve essere abogado del Estado.

24 Ai sensi dell'art. 169 della legge n. 230/1963, dell'art. 17, n. 1, del decreto legislativo n. 2795/1980 e dell'art. 40, n. 1, del regio decreto n. 391/1996, quando viene proposto un ricorso fiscale, l'organo competente ha il potere di riesaminare tutte le questioni derivanti dalla liquidazione o dal ricorso, anche ove esse non siano state sollevate dagli interessati.

25 L'art. 40, n. 2, del regio decreto n. 391/1996 aggiunge che in seguito a tale esame l'organo competente può: a) confermare l'atto impugnato; b) annullarlo in tutto o in parte; c) precisare i diritti e gli obblighi del caso ovvero ordinare agli organi di gestione di adottare gli atti resi necessari dalla decisione sul ricorso.

26 L'art. 17, n. 2, del decreto legislativo n. 2795/1980 e l'art. 40, n. 3, del regio decreto n. 391/1996 precisano che l'organo competente, quando intende pronunciarsi su questioni che non sono state sollevate dagli interessati, informa quelli di essi che sono rappresentati in giudizio e accorda loro un termine di quindici giorni per formulare osservazioni.

27 L'art. 35, n. 1, del decreto legislativo n. 2795/1980 prevede che i Tribunales Económico-Administrativos devono statuire sui ricorsi loro presentati. L'art. 23, n. 1, del decreto legislativo n. 2795/1980 e l'art. 104 del regio decreto n. 391/1996 precisano che il ricorso fiscale, se non viene definito entro un anno dalla sua presentazione dinanzi a un qualunque organo, si presume respinto e l'interessato potrà impugnare tale rigetto dinanzi al giudice competente.

28 Ai sensi dell'art. 55 del regio decreto n. 391/1996, salvi i casi di nullità assoluta o di ricorso per revocazione, le decisioni definitive dei Tribunales Económico-Administrativos non possono essere revocate o modificate dall'Amministrazione.

29 Gli artt. 30 e 32 del decreto legislativo n. 2795/1980 e gli artt. 90 e 97 del regio decreto n. 391/1996 consentono agli interessati di presentare memorie e prove a sostegno delle loro domande e di chiedere lo svolgimento di una udienza pubblica.

30 Gli artt. 20 e 35, n. 2, del decreto legislativo n. 2795/1980 precisano che le decisioni dei Tribunales Económico-Administrativos sono motivate in fatto e in diritto.

31 L'art. 110, n. 2, del regio decreto n. 391/1996 prevede che, qualora, in seguito ad una decisione di un Tribunal Económico-Administrativo Regional, l'Amministrazione debba rettificare l'atto oggetto del ricorso, essa dispone di un termine di quindici giorni. L'art. 110, n. 4, del regio decreto n. 391/1996 aggiunge che, se, in seguito ad una decisione di un Tribunal Económico-Administrativo Regional, l'Amministrazione deve rifondere somme indebitamente percepite, l'interessato avrà diritto agli interessi legali a decorrere dalla data in cui ha proceduto all'indebito pagamento.

32 L'art. 112 del regio decreto n. 391/1996 dispone che i cancellieri dei Tribunales Económico-Administrativos Regionales provvedono all'esecuzione delle decisioni

di questi ultimi e adottano, o, se del caso, propongono al presidente di adottare, i necessari provvedimenti per eliminare gli ostacoli che impediscono l'esecuzione.

Giudizio della Corte

33 Per valutare se l'organo remittente possegga le caratteristiche di un giudice ai sensi dell'art. 177 del Trattato, questione unicamente di diritto comunitario, la Corte tiene conto di un insieme di elementi quali l'origine legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche e che sia indipendente (v., in particolare, sentenza 17 settembre 1997, causa C-54/96, Dorsch Consult, Racc. pag. I-4961, punto 23, e giurisprudenza citata).

34 A tale riguardo occorre anzitutto constatare che le attribuzioni dei Tribunales Económico-Administrativos sono state definite dalla legge n. 230/1963 e dal decreto legislativo n. 2795/1980. La procedura dei ricorsi fiscali è stata disciplinata con regio decreto n. 391/1996. La legge n. 230/1963, il decreto legislativo n. 2795/1980 e il regio decreto n. 391/1996 conferiscono pertanto ai Tribunales Económico-Administrativos un'origine legale e un carattere permanente.

35 Va poi osservato che, a norma dell'art. 35, n. 1, del decreto legislativo n. 2795/1980, i Tribunales Económico-Administrativos devono statuire sui ricorsi loro proposti. Inoltre, dall'art. 163 della legge n. 230/1963, dall'art. 40 del decreto legislativo n. 2795/1980 e dagli artt. 4, n. 2, e 119, nn. 3 e 4, del regio decreto n. 391/1996 discende che le decisioni dell'Amministrazione finanziaria possono essere impugnate dinanzi ai giudici amministrativi in sede contenziosa solo dopo l'esperimento di un ricorso dinanzi ai Tribunales Económico-Administrativos. La giurisdizione di tali Tribunales ha pertanto carattere obbligatorio.

36 Inoltre, dagli artt. 55 e 110 del regio decreto n. 391/1996 risulta che, salvi i casi di nullità assoluta e di ricorso per revocazione, le decisioni definitive dei Tribunales Económico-Administrativos non possono essere né revocate né modificate dall'Amministrazione finanziaria, la quale deve eseguirle e, se del caso, rettificare l'atto impugnato o rifondere le somme indebitamente riscosse. A norma dell'art. 112 del detto decreto, i cancellieri dei Tribunales Económico-Administrativos provvedono all'esecuzione delle decisioni di tali Tribunales e adottano i necessari provvedimenti per eliminare gli ostacoli che impediscono l'esecuzione. Le decisioni definitive dei Tribunales Económico-Administrativos hanno quindi forza obbligatoria.

37 Quanto alla natura contraddittoria della procedura dei ricorsi fiscali, va ricordato che il requisito del procedimento in contraddittorio non è un criterio assoluto (sentenza Dorsch Consult, citata, punto 31). Nella fattispecie, gli interessati, ai sensi degli artt. 30 e 32 del decreto legislativo n. 2795/1980 e degli artt. 90 e 97 del regio decreto n. 391/1996, possono presentare memorie e prove a sostegno delle loro domande e chiedere lo svolgimento di una pubblica udienza. Inoltre, secondo l'art. 17, n. 2, del decreto legislativo n. 2795/1980 e l'art. 40, n. 3, del regio decreto n. 391/1996, un Tribunal Económico-Administrativo, quando intende pronunciarsi su questioni che non sono state sollevate dagli interessati, informa quelli di essi che sono rappresentati in giudizio e accorda loro un termine di quindici giorni per formulare osservazioni. Pertanto, occorre concludere che la procedura dei ricorsi fiscali soddisfa il requisito del procedimento in contraddittorio.

38 Inoltre, dagli artt. 20 e 35, n. 2, del decreto legislativo n. 2795/1980 risulta che le decisioni dei Tribunales Económico-Administrativos sono motivate in fatto e in diritto. L'art. 1 del regio decreto n. 391/1996 precisa che i Tribunales Económico-Administrativos statuiscono sui ricorsi fiscali in conformità delle disposizioni legislative e del detto decreto. Secondo l'art. 40, n. 2, di tale decreto, i Tribunales Económico-Administrativos possono confermare l'atto impugnato, annullarlo in tutto o in parte ovvero, infine, precisare i diritti e gli obblighi del caso o ordinare agli organi di gestione di adottare taluni atti. Dalle disposizioni che precedono risulta che i Tribunales Económico-Administrativos applicano norme giuridiche.

39 Infine, è importante sottolineare che l'art. 90 della legge n. 230/1963 garantisce una separazione funzionale tra, da un canto, gli uffici dell'Amministrazione delle finanze incaricati della gestione, riscossione e liquidazione e, dall'altro, i Tribunales Económico-Administrativos, che statuiscono sui ricorsi avverso le decisioni dei detti uffici senza ricevere nessuna istruzione dall'Amministrazione finanziaria.

40 Siffatte garanzie pongono i Tribunales Económico-Administrativos, a differenza del direttore delle imposte dirette e indirette di cui alla sentenza 30 marzo 1993, causa C-24/92, Corbiau (Racc. pag. I-1277, punti 15 e 16), in posizione di terzietà rispetto agli uffici che hanno adottato la decisione impugnata, con l'indipendenza necessaria per poter essere considerati giudici ai sensi dell'art. 177 del Trattato.

41 Da quanto precede risulta che il Tribunal Económico-Administrativo Regional della Catalogna deve essere considerato un giudice ai sensi dell'art. 177 del Trattato, sicché la questione pregiudiziale è ricevibile.

Sulla questione pregiudiziale

42 Con la sua domanda il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 17 della sesta direttiva osti ad una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrarre l'IVA pagata da un soggetto passivo prima dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili a talune condizioni, quali la presentazione di una domanda espressa in tal senso prima che l'imposta sia divenuta esigibile e

l'osservanza di un termine di un anno fra tale presentazione e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili, e che sanziona il mancato rispetto di tali condizioni con la perdita del diritto alla detrazione o con il differimento dell'esercizio di tale diritto fino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili.

43 Occorre anzitutto ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il diritto a detrazione previsto dagli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 18).

44 Si deve poi ricordare che il sistema delle detrazioni è diretto 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 di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 19, e 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal, Racc. pag. I-1, punto 15).

45 Come la Corte ha statuito nelle sentenze Rompelman, citata (punto 23), e 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO (Racc. pag. I-857, punto 16), il principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'operatore economico esige che le prime spese di investimento effettuate ai fini dell'esercizio di un'impresa siano considerate come attività economiche e sarebbe in contrasto con tale principio ritenere che le dette attività inizino solo nel momento in cui l'impresa viene effettivamente esercita, cioè quando comincia ad aversi un reddito imponibile. Qualsiasi altra interpretazione dell'art. 4 della sesta direttiva porrebbe a carico dell'operatore, nell'esercizio della sua attività economica, l'onere dell'IVA, senza dargli la possibilità di effettuarne la detrazione in conformità dell'art. 17, e si risolverebbe in un'arbitraria distinzione tra spese di

investimento effettuate prima dell'effettivo esercizio dell'impresa e spese effettuate durante il detto esercizio.

46 Tuttavia, l'art. 4 della sesta direttiva non osta a che l'Amministrazione finanziaria esiga che la dichiarata intenzione di avviare un'attività economica che dà luogo ad operazioni imponibili venga confermata da elementi oggettivi. In tale contesto occorre sottolineare che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Nelle situazioni fraudolente o abusive in cui, ad esempio, quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di una detrazione, l'Amministrazione finanziaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni (sentenze citate Rompelman, punto 24, e INZO, punti 23 e 24).

47 Di conseguenza, chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi, conformemente agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva, il diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o pagata sulle spese di investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dovere aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa.

48 Il governo spagnolo fa tuttavia valere che il combinato disposto dei nn. 1 e 8 dell'art. 22 della sesta direttiva consentirebbe di subordinare l'esercizio del diritto alla detrazione a condizioni quali la presentazione di una domanda espressa o l'osservanza di un termine di un anno fra tale domanda e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili.

49 Da una parte, secondo tale governo una dichiarazione del genere perseguirebbe lo stesso obiettivo di controllo della dichiarazione di inizio, di cambiamento e di cessazione di attività prevista all'art. 22, n. 1, della sesta direttiva.

50 Dall'altra parte, secondo lo stesso governo e secondo il governo ellenico, la facoltà, riconosciuta agli Stati membri dall'art. 22, n. 8, della sesta direttiva, di stabilire altri obblighi rispetto a quelli previsti in tale direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e per evitare le frodi comprenderebbe la facoltà di subordinare l'esercizio del diritto di detrarre l'imposta alla presentazione di una domanda espressa e all'osservanza di un termine di un anno fra tale domanda e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili.

51 A tale riguardo è importante sottolineare che, come ha giustamente rilevato la Commissione, l'art. 22, n. 1, della sesta direttiva prevede soltanto l'obbligo per i soggetti passivi di dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione delle loro attività, ma non autorizza affatto gli Stati membri, in mancanza di tale dichiarazione, a posticipare l'esercizio del diritto alla detrazione sino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili oppure a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto.

52 Inoltre, si deve ricordare che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla

normativa comunitaria in materia (v., in tal senso, sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., Racc. pag. I-7281, punto 47).

53 Ora, è giocoforza constatare che la normativa nazionale controversa nella causa principale non solo subordina l'esercizio del diritto a detrarre l'IVA pagata da un soggetto passivo prima dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili alla presentazione di una domanda espressa e all'osservanza di un termine di un anno fra tale domanda e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili, ma per di più sanziona il mancato rispetto di tali condizioni con il differimento sistematico dell'esercizio di tale diritto fino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili. Una siffatta normativa può anche comportare la perdita del diritto alla detrazione se le dette operazioni non cominciano o se tale diritto non viene esercitato in un termine di cinque anni dal momento in cui è sorto.

54 Pertanto, una siffatta normativa eccede quanto è necessario per conseguire gli obiettivi di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi.

55 Occorre dunque risolvere la questione pregiudiziale nel senso che l'art. 17 della sesta direttiva osta ad una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrarre l'IVA pagata da un soggetto passivo prima dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili a talune condizioni, quali la presentazione di una domanda espressa in tal senso prima che l'imposta sia divenuta esigibile e l'osservanza di un termine di un anno fra tale presentazione e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili, e che sanziona il mancato rispetto di tali condizioni con la perdita del diritto alla detrazione o con il differimento dell'esercizio di tale diritto fino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili.

Sulle spese

56 Le spese sostenute dai governi spagnolo ed ellenico nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Tribunal Económico-Admistrativo Regional della Catalogna con ordinanze 19 dicembre 1997 (cause da C-110/98 a C-115/98, C-117/98, C-120/98 e da C-125/98 a C-146/98), 30 gennaio 1998 (cause da C-121/98 a C-124/98 e C-147/98) e 25 febbraio 1998 (cause C-116/98, C-118/98 e C-119/98), dichiara:

L'art. 17 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, osta ad una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata da un soggetto passivo prima dell'inizio dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili a talune condizioni, quali la presentazione di una domanda espressa in tal senso prima che l'imposta sia divenuta esigibile e l'osservanza di un termine di un anno fra tale presentazione e l'inizio effettivo delle operazioni imponibili, e che sanziona il mancato rispetto di tali condizioni con la perdita del diritto alla detrazione o con il differimento dell'esercizio di tale diritto fino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili.

Rodríguez Iglesias		Moitinho de Almeida
Sevón	Schintgen	Kapteyn
Gulmann	Puissochet	Hirsch
Jann	Ragnemalm	Wathelet

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 21 marzo 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G.C. Rodríguez Iglesias