ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

21 de Março de 2000 *

Nos processos apensos C-110/98 a C-147/98,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Espanha), destinados a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

Gabalfrisa SL e o.

e

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT),

uma decisão a título prejudicial 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 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),

* Língua do processo: espanhol.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, J. C. Moitinho de Almeida (relator), L. Sevón e R. Schintgen, presidentes de secção, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: A. Saggio,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Tarragona 161 SA (C-112/98 e C-136/98), por F. Alonso Fernández, E. Andres e M. A. Azpeitia Gamazo, advogados no foro de Madrid,

— em representação da Gran Vía Zaragoza SA (C-116/98 e C-118/98 a C-120/98), por M. Laborda Aured, mandatário,

— em representação da Savigi 89 SA (C-123/98), por G. Galiano Quesada, advogado no foro de Barcelona,

— em representação da Plácida Jiménez SL (C-125/98), por J. Jiménez Cano, mandatário,

— em representação de Jesús Corral García (C-132/98), por ele próprio,

— em representação de Gesba SA (C-137/98), por M. Casasus Camps, mandatário,

— em representação da Estació de Servei El Trevol SL (C-138/98), por J. Gibert Canet, advogado no foro de Barcelona,

— em representação da Bungy Fun Germany GBDR (C-147/98), por F. Marcos, advogado no foro de Tarragona,

— em representação do Governo espanhol, por M. López-Monís Gallego, abogado del Estado, na qualidade de agente,

— em representação do Governo helénico, por M. Apessos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, e A. Rokofyllou, auditora no Serviço Jurídico Especial — Secção de Direito Europeu do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Díaz-Llanos La Roche, consultor jurídico, e C. Gómez de la Cruz, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 7 de Outubro de 1999,

profere o presente

Acórdão

1 Por despachos de 19 de Dezembro de 1997 (C-110/98 a C-115/98, C-117/98, C-120/98 e C-125/98 a C-146/98), de 30 de Janeiro de 1998 (C-121/98 a C-124/98 e C-147/98) e de 25 de Fevereiro de 1998 (C-116/98, C-118/98 e C-119/98), que deram entrada no Tribunal de Justiça em 14 de Abril de 1998, o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña formulou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), uma questão prejudicial relativa à 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 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»).

2 Esta questão foi submetida no quadro de um litígio que opõe vários empresários ou trabalhadores independentes a diversos serviços da Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agência Estatal da Administração Fiscal, a seguir

«AEAT») a propósito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago por operações realizadas antes do início da sua actividade.

A Sexta Directiva

3 O artigo 4.°, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva, que define o conceito de sujeito passivo, dispõe:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades 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 as 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 actividade económica.»

4 O artigo 17.° da Sexta Directiva, que regula o direito à dedução, dispõe:

«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.

...»

5 O artigo 22.° da Sexta Directiva, que regula as obrigações dos devedores no regime interno, determina:

«1. Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua actividade como sujeitos passivos.

...

8. Sem prejuízo das disposições que venham a ser adoptadas por força do n.° 4 do artigo 17.°, os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude.

...»

A regulamentação nacional em matéria de IVA

6 O artigo 100.° da Lei n.° 37/1992, de 28 de Dezembro de 1992, relativa à adopção do imposto sobre o valor acrescentado (*BOE* n.° 312, de 29 de Dezembro de 1992, rectificada no *BOE* n.° 33, de 8 de Fevereiro de 1993), determina que o direito à dedução caduca no termo do prazo de cinco anos a contar da constituição desse direito.

7 O artigo 111.° da Lei n.° 37/1992, com a redacção que lhe foi dada pelo artigo 10.°, n.° 7, da Lei n.° 13/1996, de 30 de Dezembro de 1996, que institui medidas fiscais, administrativas e de ordem social (*BOE* n.° 315, de 31 de Dezembro de 1996, a seguir «Lei n.° 37/1992»), dispõe:

«1. 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 não tenha caducado na sequência do termo do prazo estabelecido no artigo 100.° da presente lei.

...

5. Por excepção ao disposto no n.° 1 do presente artigo, os empresários ou trabalhadores independentes que pretendam deduzir os impostos suportados antes do início das suas actividades, nos termos do disposto no artigo 93.°, n.° 3, da presente lei, devem cumprir as seguintes condições:

1.° ter apresentado, de acordo com modalidades a determinar por via regulamentar, uma declaração prévia ao início das actividades empresariais

ou profissionais, ou das do sector diferenciado, antes de ter suportado os referidos impostos...

2.° iniciar actividades empresariais ou profissionais no prazo de um ano a contar da apresentação da declaração indicada no ponto precedente. No entanto, a administração pode, de acordo com modalidades a determinar por via regulamentar, prorrogar por um ano o referido prazo, quando a natureza das actividades a exercer no futuro ou as circunstâncias relacionadas com o início da actividade o justificarem.

Quando as condições indicadas não forem cumpridas, os impostos pagos não poderão ser deduzidos antes do início efectivo das actividades e o sujeito passivo fica obrigado a rectificar qualquer eventual dedução.

As disposições deste n.° 5 não se aplicam aos impostos suportados pela aquisição de terrenos, que só poderão ser deduzidos a partir do início efectivo das actividades empresariais ou profissionais ou, sendo caso disso, das do sector diferenciado. Neste caso, entender-se-á que o direito à dedução se constitui no momento de início das actividades em questão.»

8 A segunda disposição transitória da Lei n.° 13/1996 acrescenta:

«O processo de dedução dos impostos suportados antes do início das actividades empresariais ou profissionais que tenha sido iniciado antes da entrada em vigor da presente lei regula-se pelas disposições dessa lei.

A presente disposição transitória aplica-se exclusivamente aos impostos suportados no decurso dos cinco anos anteriores à entrada em vigor da presente lei.»

9 O artigo 28.° do Real Decreto n.° 1624/1992, de 29 de Dezembro de 1992, que adopta o regulamento sobre o IVA (*BOE* n.° 314, de 31 de Dezembro de 1992), precisa:

«1. Os sujeitos passivos podem formular os pedidos e exercer as opções a seguir referidos:

...

4.° pedir a prorrogação do prazo previsto no artigo 111.°, n.° 1, da lei para dar início às actividades empresariais ou profissionais.

2. ...

A apresentação do pedido deve ser efectuada nos seguintes períodos:

...

4.° no caso referido no ponto 4.° do número precedente, dois meses antes do termo do previsto prazo de um ano.»

Os factos do litígio principal e a questão prejudicial

10 Diversos serviços da AEAT recusaram aos recorrentes no processo principal a dedução do IVA pago por operações realizadas antes do início da sua actividade, frequentemente trabalhos de construção, em razão do desrespeito das condições previstas no artigo 111.° da Lei n.° 37/1992 ou das referidas no artigo 28.° do Real Decreto n.° 1624/1992.

11 Considerando que as condições referidas no artigo 111.° da Lei n.° 37/1992 eram contrárias ao artigo 17.°, n.os 1 e 2, alínea a), da Sexta Directiva, os recorrentes no processo principal reclamaram, das decisões dos diversos serviços da AEAT, para o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

12 Resulta dos despachos de reenvio que, de acordo com um despacho do Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de Março de 1990, um Tribunal Económico-Administrativo é um órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.° do Tratado. Segundo este último despacho, com efeito, um tal organismo preenche as cinco condições exigidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao conceito de órgão jurisdicional na acepção dessa disposição, ou seja, a origem legal, a permanência, a jurisdição obrigatória, o processo contraditório e a aplicação de normas jurídicas.

13 Tendo dúvidas quanto à compatibilidade da Lei n.º 37/1992 com o artigo 17.º da Sexta Directiva, o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça, em cada um dos processos, a seguinte questão prejudicial:

«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.º 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 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?»

14 Por despacho de 8 de Maio de 1998, o presidente do Tribunal de Justiça decidiu apensar os processos C-110/98 a C-147/98, para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

Quanto à admissibilidade

15 A título liminar, deverá apurar-se se o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña é um órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.º do Tratado.

A regulamentação nacional relativa aos Tribunales Económico-Administrativos

16 O artigo 90.° da Lei fiscal geral n.° 230/1963, de 28 de Dezembro de 1963 (*BOE* de 30 de Dezembro de 1963), determina que a gestão, a liquidação e a cobrança dos impostos e demais imposições, por um lado, e o tratamento das reclamações, por outro, sejam confiados a órgãos diferentes.

17 O artigo 163.° da Lei n.° 230/1963 dispõe que as reclamações fiscais devem ser apreciadas pelos Tribunales Económico-Administrativos.

18 O artigo 1.° do Real Decreto n.° 391/1996, de 1 de Março de 1996, que aprova o regulamento de processo das reclamações económico-administrativas (*BOE* n.° 72, de 23 de Março de 1996; rectificado no *BOE* n.° 168, de 12 de Julho de 1996), determina que as reclamações fiscais sejam instruídas e decididas de acordo com as disposições legislativas e com o referido decreto.

19 O artigo 3.° do dito decreto dispõe:

«São competentes para conhecer das reclamações económico-administrativas e para as decidir:

1. O ministro da Economia e Finanças.

2. O Tribunal Económico-Administrativo Central.

3. Os Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

4. Os Tribunales Económico-Administrativos Locales de Ceuta e Melilla.»

20 O artigo 40.° do Decreto legislativo n.° 2795/1980, de 12 de Dezembro de 1980, que aplica a Lei n.° 39/1980 que estabelece as bases do processo económico-administrativo (*BOE* de 30 de Setembro de 1980), e os artigos 4.°, n.° 2, e 119.°, n.os 3 e 4, do Real Decreto n.° 391/1996 precisam que as decisões dos Tribunales Económico-Administrativos podem ser objecto de recurso, a interpor para os órgãos jurisdicionais do contencioso administrativo.

21 Os artigos 4.°, n.° 1, ponto 3, do Decreto legislativo n.° 2795/1980 e 8.°, n.° 1, do Real Decreto n.° 391/1996 determinam que o ministro da Economia e Finanças decida, nomeadamente, as reclamações fiscais que o Tribunal Económico-Administrativo Central tenha considerado deverem ser decididas pelo dito ministro em razão da sua natureza, do seu montante ou da sua importância.

22 Os artigos 5.°, alínea c), do Decreto legislativo n.° 2795/1980 e 9.°, n.° 1, alínea b), do Real Decreto n.° 391/1996 dispõem que o Tribunal Económico-Administrativo Central decide, nomeadamente, os recursos interpostos das decisões dos Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

23 O artigo 16.°, n.os 1, 5 e 7, do Real Decreto n.° 391/1996 precisa que os Tribunales Económico-Administrativos Regionales são compostos por um presidente, por pelo menos três membros e por um secretário, dispondo cada

um de um voto. O presidente, os presidentes de secção e os membros são nomeados entre os funcionários das administrações constantes do quadro, e demitidos por decisão do ministro da Economia e Finanças. O secretário é abogado del Estado.

24 Por força dos artigos 169.° da Lei n.° 230/1963, 17.°, n.° 1, do Decreto legislativo n.° 2795/1980 e 40.°, n.° 1, do Real Decreto n.° 391/1996, quando uma reclamação fiscal é apresentada, a instância competente tem o poder de reexaminar todas as questões decorrentes da liquidação ou da reclamação, quer tenham ou não sido suscitadas pelos interessados.

25 O artigo 40.°, n.° 2, do Real Decreto n.° 391/1996 acrescenta que a instância competente pode, em consequência: a) confirmar o acto contestado; b) anulá-lo no todo ou em parte; c) precisar os direitos e as obrigações pertinentes ou ordenar aos órgãos de gestão que adoptem os actos que se impõem na sequência da decisão adoptada sobre a reclamação.

26 Os artigos 17.°, n.° 2, do Decreto legislativo n.° 1795/1980 e 40.°, n.° 3, do Real Decreto n.° 391/1996 precisam que, se a instância competente entender pronunciar-se sobre questões que não foram suscitadas pelos interessados, disso informará os que estão representados, concedendo-lhes um prazo de quinze dias para formularem observações.

27 O artigo 35.°, n.° 1, do Decreto legislativo n.° 2795/1980 determina que os Tribunales Económico-Administrativos devem decidir as reclamações que lhe sejam submetidas. Os artigos 23.°, n.° 1, do Decreto legislativo n.° 2795/1980 e 104.° do Real Decreto n.° 391/1996 precisam que, no caso de uma reclamação fiscal não ter sido decidida no prazo de um ano após a sua apresentação a qualquer das instâncias competentes, se presume que ela foi indeferida, de modo que o interessado pode interpor recurso desse indeferimento para o órgão jurisdicional competente.

28 Por força do artigo 55.° do Real Decreto n.° 391/1996, as decisões definitivas dos Tribunales Económico-Administrativos não podem ser revogadas ou alteradas pela administração, fora os casos de nulidade ou de recurso extraordinário de revisão.

29 Os artigos 30.° e 32.° do Decreto legislativo n.° 2795/1980, bem como os artigos 90.° e 97.° do Real Decreto n.° 391/1996, permitem que os interessados apresentem articulados e meios de prova relativos às suas pretensões e que peçam a realização de uma audiência pública.

30 Os artigos 20.° e 35.°, n.° 2, do Decreto legislativo n.° 2795/1980 precisam que as decisões dos Tribunales Económico-Administrativos serão fundamentadas, tanto em matéria de facto como em matéria de direito.

31 O artigo 110.°, n.° 2, do Real Decreto n.° 391/1996 determina que, quando, na sequência de uma decisão adoptada por um Tribunal Económico-Administrativo Regional, a administração deve rectificar o acto que foi objecto da reclamação, o deve fazer no prazo de quinze dias. O artigo 110.°, n.° 4, do Real Decreto n.° 391/1996 acrescenta que, quando, na sequência de uma decisão adoptada por um Tribunal Económico-Administrativo Regional, a administração deve reembolsar quantias indevidamente cobradas, o interessado tem direito aos juros legais a contar da data em que procedeu ao pagamento indevido.

32 O artigo 112.° do Real Decreto n.° 391/1996 dispõe que os secretários dos Tribunales Económico-Administrativos Regionales velam pela execução das

decisões adoptadas por estes e adoptam ou, sendo caso disso, propõem ao presidente que adopte as medidas apropriadas para suprimir os obstáculos que se opõem à sua execução.

Apreciação do Tribunal de Justiça

33 Para apreciar se o organismo de reenvio possui a natureza de um órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.° do Tratado, questão que releva unicamente do direito comunitário, o Tribunal de Justiça tem 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 das normas jurídicas, bem como a sua independência (v., nomeadamente, o acórdão de 17 de Setembro de 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Colect., p. I-4961, n.° 23, e jurisprudência aí citada).

34 A esse respeito, há que começar por declarar que a missão dos Tribunales Económico-Administrativos foi definida pela Lei n.° 230/1963 e pelo Decreto legislativo n.° 2795/1980. O processo das reclamações fiscais foi organizado pelo Real Decreto n.° 391/1996. A Lei n.° 230/1963, o Decreto legislativo n.° 2795/1980 e o Real Decreto n.° 391/1996 conferem assim aos Tribunales Económico-Administrativos uma origem legal e uma permanência.

35 Deve seguidamente constatar-se que, nos termos do artigo 35.°, n.° 1, do Decreto legislativo n.° 3795/1980, os Tribunales Económico-Administrativos devem decidir as reclamações que lhes forem submetidas. Decorre ainda dos artigos 163.° da Lei n.° 230/1963, 40.° do Decreto legislativo n.° 2795/80, 4.°, n.° 2, e 119, n.^{os} 3 e 4, do Real Decreto n.° 391/1996 que as decisões da administração fiscal só podem ser impugnadas nos órgãos jurisdicionais do contencioso administrativo após ter sido apresentada uma reclamação nos Tribunales Económico-Administrativos. A jurisdição destes Tribunales reveste-se assim de carácter obrigatório.

36 Além disso, resulta dos artigos 55.° e 110.° do Real Decreto n.° 391/1996 que, fora os casos de nulidade e de recurso extraordinário de revisão, as decisões definitivas dos Tribunales Económico-Administrativos não podem ser revogadas nem modificadas pela administração fiscal, a qual deve executá-las e, sendo caso disso, deve rectificar o acto impugnado ou reembolsar as quantias indevidamente cobradas. De acordo com o artigo 112.° do referido decreto, os secretários dos Tribunales Económico-Administrativos velam pela execução das decisões adoptadas por esses Tribunales e adoptam as medidas adequadas para suprimir os obstáculos que se oponham à sua execução. As decisões definitivas dos Tribunales Económico-Administrativos têm, portanto, força vinculativa.

37 Quanto à natureza contraditória do processo das reclamações fiscais, há que recordar que a exigência de um processo contraditório não é um critério absoluto (acórdão Dorsch Consult, já referido, n.° 31). No caso vertente, os interessados podem, ao abrigo dos artigos 30.° e 32.° do Decreto legislativo n.° 2795/1980 e 90.° e 97.° do Real Decreto n.° 391/1996, apresentar articulados e produzir prova em apoio das suas pretensões, bem como requerer que se proceda a uma audiência pública. Além disso, segundo os artigos 17.°, n.° 2, do Decreto legislativo n.° 2795/1980 e 40.°, n.° 3, do Real Decreto n.° 391/1996, um Tribunal Económico-Administrativo que entenda pronunciar-se sobre questões que não foram suscitadas pelos interessados disso deve informar os que estão representados, concedendo-lhes um prazo de quinze dias para formular observações. Nestas condições, há que concluir que o processo das reclamações fiscais cumpre o requisito de existência de um processo contraditório.

38 Além disso, resulta dos artigos 20.° e 35.°, n.° 2, do Decreto legislativo n.° 2795/1980 que as decisões dos Tribunales Económico-Administrativos são fundamentadas em matéria de facto e de direito. O artigo 1.° do Real Decreto n.° 391/1996 precisa que os Tribunales Económico-Administrativos decidem as reclamações fiscais nos termos das disposições legislativas e do referido decreto. Segundo o artigo 40.°, n.° 2, do mesmo decreto, os Tribunales Económico-Administrativos ou confirmam o acto impugnado, ou o anulam, no todo ou em parte, ou, finalmente, precisam os direitos e as obrigações pertinentes ou ordenam aos órgãos de gestão que adoptem certos actos. Resulta das disposições que precedem que os Tribunales Económico-Administrativos aplicam normas de direito.

39 Finalmente, importa sublinhar que o artigo 90.° da Lei n.° 230/1963 garante uma separação funcional entre, por um lado, os serviços da administração fiscal encarregados da gestão, da cobrança e da liquidação e, por outro, os Tribunales Económico-Administrativos, os quais decidem as reclamações apresentadas contra as decisões adoptadas pelos referidos serviços sem receber qualquer instrução da administração fiscal.

40 Tais garantias conferem aos Tribunales Económico-Administrativos, diferentemente do que sucedia com o director das contribuições e impostos em causa no acórdão de 30 de Março de 1993, Corbiau (C-24/92, Colect., p. I-1277, n.os 15 e 16), a qualidade de terceiro relativamente aos serviços que adoptaram a decisão que é objecto da reclamação e a independência necessária para poderem ser considerados um órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.° do Tratado.

41 Resulta do que precede que o Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña deve ser considerado um órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.° do Tratado, de modo que a questão prejudicial é admissível.

Quanto à questão prejudicial

42 Pela sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.° da Sexta Directiva se opõe a uma regulamentação nacional que subordina o exercício do direito à dedução do IVA pago por um sujeito passivo antes do início da realização habitual das operações tributáveis a determinadas condições, tais como a apresentação de um pedido expresso nesse sentido antes

de o imposto se ter tornado exigível e o respeito do prazo de um ano entre essa apresentação e o início efectivo das operações tributáveis, e que pune o desrespeito destas condições pela perda do direito à dedução ou pelo diferimento do exercício desse direito até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis.

43 Deve começar por se recordar que, segundo jurisprudência constante, o direito à dedução previsto nos artigos 17.° e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., nomeadamente, o acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1833, n.° 18).

44 Deve seguidamente recordar-se 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 (v., nomeadamente, os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Colect., p. 655, n.° 19, e de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.° 15).

45 Como o Tribunal de Justiça já afirmou nos acórdãos Rompelman, já referido (n.° 23), e de 29 de Fevereiro de 1996, INZO (C-110/94, Colect., p. I-857, n.° 16), o princípio da neutralidade do IVA quanto à carga fiscal suportada pela empresa impõe que as primeiras despesas de investimento efectuadas tendo em vista a formação de uma empresa sejam consideradas actividades económicas, e seria contrário a esse princípio que as referidas actividades só tivessem início no momento em que a empresa é efectivamente explorada, quer dizer, no momento em que surge o rendimento tributável. Qualquer outra interpretação do artigo 4.° da Sexta Directiva oneraria o operador económico com a despesa do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir, nos termos do artigo 17.°, e faria uma distinção arbitrária entre as despesas de

investimento efectuadas antes da exploração efectiva de uma empresa e as efectuadas no decurso da referida exploração.

46 O artigo 4.° da Sexta Directiva não se opõe, no entanto, a que a administração fiscal exija que a intenção declarada de iniciar as actividades económicas que dão origem a operações tributáveis seja confirmada por elementos objectivos. Neste contexto, há que sublinhar que a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as actividades económicas projectadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações (acórdãos já referidos Rompelman, n.° 24, e INZO, n.os 23 e 24).

47 Daqui resulta que quem tem a intenção, confirmada por elementos objectivos, de iniciar de modo independente uma actividade económica na acepção do artigo 4.° da Sexta Directiva e para esse fim efectua as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo. Actuando como tal, essa pessoa tem portanto, de acordo com os artigos 17.° e seguintes da Sexta Directiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efectuadas para os fins das operações projectadas que concedem o direito à dedução, sem ter de esperar o início da exploração efectiva da sua empresa.

48 O Governo espanhol argumenta, no entanto, que as disposições conjugadas do artigo 22.°, n.os 1 e 8, da Sexta Directiva permitem subordinar o exercício do direito à dedução a condições como a apresentação de um pedido expresso ou o respeito de um prazo de um ano entre um tal pedido e o início efectivo das operações tributáveis.

49 Por um lado, uma tal declaração prossegue, segundo este governo, a mesma finalidade de controlo que a declaração de início, alteração ou cessação de actividade prevista no artigo 22.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

50 Por outro lado, segundo este mesmo governo como segundo o Governo helénico, a faculdade de os Estados-Membros estabelecerem, ao abrigo do artigo 22.°, n.° 8, da Sexta directiva, obrigações diferentes das previstas nessa directiva para assegurar a cobrança correcta do imposto e evitar a fraude, inclui a de subordinar o exercício do direito à dedução à apresentação de um pedido expresso e ao respeito do prazo de um ano entre esse pedido e o início efectivo das operações tributáveis.

51 A este respeito, importa sublinhar que, como a Comissão justamente realçou, o artigo 22.°, n.° 1, da Sexta Directiva apenas estabelece a obrigação de os sujeitos passivos declararem o início, a alteração e a cessação das suas actividades, de modo algum autorizando os Estados-Membros, em caso de não apresentação de uma tal declaração, a diferir o exercício do direito à dedução até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis ou a privar o sujeito passivo do exercício desse direito.

52 Além disso, convém recordar que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 22.°, n.° 8, da Sexta Directiva, para assegurarem a cobrança correcta do imposto e evitarem a fraude não devem ir para além do que é necessário para atingir tais objectivos. Tais medidas não podem, portanto, 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 (v., neste sentido, o acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.° 47).

53 Ora, é forçoso constatar que a regulamentação nacional em causa no processo principal não apenas subordina o exercício do direito à dedução do IVA pago por um sujeito passivo antes do início da realização habitual das operações tributáveis à apresentação de um pedido expresso e ao respeito do prazo de um ano entre um tal pedido e o início efectivo das operações tributáveis, como ainda pune o desrespeito destas condições pelo diferimento sistemático do exercício do direito à dedução até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis. Uma tal regulamentação pode mesmo levar à perda deste direito, quando as referidas operações não se iniciarem ou o direito à dedução não for exercido no prazo de cinco anos a contar da data de constituição desse direito.

54 Nestas condições, uma tal regulamentação vai para além do que é necessário para atingir os objectivos de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude.

55 Deve, portanto, responder-se à questão prejudicial no sentido de que o artigo 17.° da Sexta Directiva se opõe a uma regulamentação nacional que subordina o exercício do direito à dedução do IVA pago por um sujeito passivo antes do início da realização habitual das operações tributáveis a determinadas condições, tais como a apresentação de um pedido expresso nesse sentido antes de o imposto se ter tornado exigível e o respeito do prazo de um ano entre essa apresentação e o início efectivo das operações tributáveis, e que pune o desrespeito destas condições pela perda do direito à dedução ou pelo diferimento do exercício desse direito até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis.

Quanto às despesas

56 As despesas efectuadas pelos Governos espanhol e helénico, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por despachos de 19 de Dezembro de 1997 (C-110/98 a C-115/98, C-117/98, C-120/98 e C-125/98 a C-146/98), de 30 de Janeiro de 1998 (C-121/98 a C-124/98 e C-147/98) e de 25 de Fevereiro de 1998 (C-116/98, C-118/98 e C-119/98), declara:

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 aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do

imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, opõe-se a uma regulamentação nacional que subordina o exercício do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago por um sujeito passivo antes do início da realização habitual das operações tributáveis a determinadas condições, tais como a apresentação de um pedido expresso nesse sentido antes de o imposto se ter tornado exigível e o respeito do prazo de um ano entre essa apresentação e o início efectivo das operações tributáveis, e que pune o desrespeito destas condições pela perda do direito à dedução ou pelo diferimento do exercício desse direito até ao início efectivo da realização habitual das operações tributáveis.

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

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 21 de Março de 2000.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias