ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
26 de Outubro de 1995 *

No processo C-144/94,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pela Commissione tributaria centrale, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Ufficio IVA di Trapani

e

Italittica SpA,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 10.°, n.° 2, 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: D. A. O. Edward, presidente de secção, J. C. Moitinho de Almeida (relator), C. Gulmann, P. Jann e L. Sevón, juízes,

* Língua do processo: italiano.

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo italiano, pelo professor Luigi Ferrari Bravo, chefe do serviço do contencioso diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora na direcção dos assuntos jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Jean-Louis Falconi, secretário dos Negócios Estrangeiros na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por Stephen Braviner, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistido por Vivien Rose, barrister,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da recorrida, representada por F. Rocca, dottore commercialista, do Governo italiano, do Governo francês, do Governo do Reino Unido, representado por A. W. H. Charles, barrister, e da Comissão, representada por E. de March, consultor jurídico, na qualidade de agente, na audiência de 8 de Junho de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Julho de 1995,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 24 de Março de 1994, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de Maio seguinte, a Commissione tributaria centrale submeteu ao Tribunal, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, três questões relativas à interpretação do artigo 10.°, n.° 2, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas num litígio que opõe a sociedade Italittica (a seguir «Italittica») ao Ufficio IVA di Trapani (a seguir «Ufficio»).

3 A Italittica, que explora instalações de piscicultura, celebrou dois contratos com a sociedade Sangiovanni Industrie Riunite (a seguir «Sangiovanni»), para a construção de um edifício destinado ao exercício das suas actividades. A Sangiovanni emitiu assim três facturas e, relativamente ao saldo, emitiu, em 17 de Outubro de 1980, uma factura *pro forma* no montante de 338 215 680 LIT, sem mencionar o IVA.

4 No decurso duma acção de fiscalização, verificou-se que a Italittica tinha inscrito este edifício na contabilidade relativamente ao ano de 1980 e tinha contabilizado a sua dívida para com a Sangiovanni na conta «fornecedores por facturas a receber», sem mencionar o IVA. O Ufficio considerou que a Italittica tinha cometido uma infracção ao artigo 41.°, quarto parágrafo, do Decreto do Presidente da República

n.° 633/72, de 26 de Outubro de 1972, relativo à criação e regulamentação do IVA (GURI n.° 292 de 11.11.1972, a seguir «DPR»), e, por conseguinte, aplicou-lhe uma multa de 94 700 000 LIT.

5 Resulta, com efeito, do artigo 41.°, quarto parágrafo, do DPR, na versão em vigor no momento dos factos, que:

«O cessionário ou o comitente que, no exercício da sua actividade, do seu ofício ou da sua profissão, tenha adquirido bens ou serviços sem que seja emitida factura ou com a emissão de uma factura irregular por parte da pessoa que tem a obrigação de a emitir, é obrigado a regularizar a operação da forma seguinte:

a) se não tiver recebido a factura no prazo de quatro meses após a data em que se realizou a operação, deve apresentar no prazo de trinta dias após o termo do referido prazo, na repartição competente na área a que pertence, um documento em dois exemplares contendo as indicações exigidas... e deve pagar ao mesmo tempo o imposto correspondente;

...»

6 Nestas condições, a Italittica interpôs na Commissione tributaria di primo grado um recurso no qual argumentava, com base no artigo 6.°, terceiro parágrafo, do DPR, que o imposto não era exigível, uma vez que ainda não tinha pago o saldo em dívida. Com efeito, resulta dessa disposição que: «As prestações de serviços consideram-se efectuadas no momento do pagamento da contrapartida.» Segundo a Italittica, o documento *pro forma* não constituía uma factura, mas apenas um docu-

mento emitido com vista a provar a dívida correspondente ao estado de adiantamento dos trabalhos e a obter uma subvenção das autoridades regionais.

7 Tendo o recurso da Italittica sido julgado procedente, o Ufficio recorreu dessa decisão para a Commissione tributaria di secondo grado di Trapani, que a confirmou.

8 No âmbito do recurso interposto pelo Ufficio desta última decisão, a Comissione tributaria centrale decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 10.°, n.° 2, da Directiva 77/388/CEE do Conselho permite aos Estados-Membros estabelecer que o 'recebimento do preço' seja considerado como o facto que torna o imposto 'exigível' relativamente a todas as prestações de serviços?

2) O Estado-Membro que faça uso da 'derrogação' prevista no referido artigo 10.°, n.° 2, é obrigado a estabelecer 'um período determinado a partir da data em que ocorre o facto gerador do imposto' dentro do qual deve ser emitida a factura ou documento que a substitua, mesmo que não se tenha ainda verificado o 'recebimento do preço'?

3) O Estado-Membro que faça uso da referida 'derrogação' é obrigado a estabelecer formas de documentação e registo das prestações concluídas e da respectiva contrapartida, sempre que não tenha sido emitida factura ou documento que a substitua ou não se tenha verificado o 'recebimento do preço?'»

Quanto à primeira questão

9 Deve recordar-se que, nos termos do artigo 10.°, n.° 2, da directiva, «o facto gerador do imposto ocorre e o imposto é exigível no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços.» O mesmo número prevê regras especiais no caso de entregas de bens e prestações de serviços que dêem lugar a pagamentos sucessivos, bem como a pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, e no seu terceiro parágrafo dispõe:

«Em derrogação das disposições anteriores, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torna exigível:

— quer, o mais tardar, no momento da emissão da factura ou do documento que a substitua;

— quer, o mais tardar, no momento do recebimento do preço;

— quer, no caso em que a factura ou o documento que a substitua não é emitido ou é emitido tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.»

10 É no âmbito desta derrogação que o artigo 6.°, terceiro parágrafo, do DPR prevê que as prestações de serviços se consideram realizadas no momento do pagamento da contrapartida.

11 O órgão jurisdicional nacional manifesta dúvidas quanto à compatibilidade da regulamentação italiana com a directiva. A esse propósito, observa que uma derrogação só é possível para «certas operações» (ou certos tipos de serviços) ou para «certas categorias de sujeitos passivos». Várias disposições da directiva demonstram que, em princípio, o pagamento da contrapartida não constitui o facto gerador do imposto nem determina a sua exigibilidade e os artigos 2.° e 4.°, n.ºs 1 e 2, da directiva, que definem a noção de «sujeito passivo», excluem que este possa ser considerado um simples cobrador de um imposto que lhe foi pago anteriormente pelo adquirente do bem ou do serviço sobre o qual ele o havia repercutido. Pelo contrário, a directiva prevê a repercussão do imposto nas disposições relativas ao direito a dedução. Finalmente, a tomada em conta do momento em que o pagamento é efectuado como data da exigibilidade do IVA em todas as prestações de serviços poderia conduzir os prestadores e os adquirentes dos serviços a entenderem-se para situarem o momento da exigibilidade no período de tributação que mais lhes conviesse.

12 A Comissão considera que a República Italiana não podia incluir na derrogação prevista no artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da directiva, todas as prestações de serviços. A sua argumentação baseia-se essencialmente, por um lado, na redacção dessa disposição, que deve ser objecto de interpretação estrita, uma vez que constitui uma derrogação da regra segundo a qual o imposto é exigível no momento da entrega do bem ou da prestação de serviços e, por outro, no artigo 11.°, letra C, da directiva.

13 Esta argumentação não pode ser acolhida.

14 Com efeito, ainda que, como sustenta a Comissão, o artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da directiva devesse ser interpretado restritivamente, deve assinalar-se, como observou com razão o Governo francês, que o conjunto das operações men-

cionadas nessa disposição é constituído por prestações de serviços e entregas de bens. Nesse conjunto, as prestações de serviços constituem um subconjunto homogéneo. A expressão «certas operações», que não contém qualquer restrição particular, permite por isso atingir todas as prestações de serviços.

15 Deve salientar-se a esse respeito que o artigo 6.°, n.° 4, da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), bem como a proposta da Comissão que originou a sexta directiva (Suplemento 11/73 do *Boletim das Comunidades Europeias*, p. 13), previam apenas raras excepções à regra segundo a qual o imposto é exigível no momento em que o serviço é prestado. Como o advogado-geral observou no ponto 22 das suas conclusões, o facto de o legislador comunitário ter alargado amplamente o âmbito das derrogações admissíveis permite supor que quis deixar aos Estados-Membros um amplo poder de apreciação. Na audiência, o Governo francês argumentou que o Conselho tinha adoptado o artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da directiva de forma a que certos Estados-Membros, como a República Italiana e a República Francesa, pudessem conservar as suas legislações que prevêem que o imposto sobre os serviços é exigível no momento do pagamento.

16 O artigo 11.°, letra C, n.° 1, da directiva, invocado pelo órgão jurisdicional nacional e pela Comissão, não impõe uma interpretação diferente.

17 Com efeito, esta disposição, nos termos da qual «em caso de... não pagamento total ou parcial... depois de efectuada a operação, a matéria colectável é reduzida em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros», está concebida no

âmbito da aplicação do regime geral mas, como observou o Governo do Reino Unido, pode ser aplicada, por analogia, nos casos em que o imposto se torna exigível no momento do pagamento do preço, nomeadamente para permitir ajustamentos do montante do imposto a facturar a fim de ter em conta reembolsos ou descontos concedidos após o pagamento.

18 Quanto ao artigo 22.°, n.° 3, alínea a), da directiva, que impõe ao sujeito passivo a obrigação de emitir uma factura ou um documento que a substitua, o mesmo não é compatível com o facto de o imposto se tornar exigível no momento do pagamento do preço. Com efeito, se assim fosse, essa disposição obstaria ao disposto no artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, invocado pela República Italiana, mesmo de forma limitada a casos muito precisos.

19 Pela mesma razão, o argumento segundo o qual, quando o imposto é exigível no momento do recebimento do preço, o sujeito passivo se torna um simples cobrador do imposto, o que seria contrário à natureza do imposto, não pode afastar a interpretação do artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, no sentido de que este permite fixar para todas as prestações de serviços o momento da exigibilidade do imposto no momento do recebimento do preço.

20 Finalmente, no que se refere à possibilidade de certas fraudes, cabe aqui observar que mesmo o regime que torna o imposto exigível no momento em que se efectua a prestação de serviços permite aos prestadores e aos adquirentes dos serviços escolher esse momento em função dos seus próprios interesses. Em todo o caso, o interesse do prestador em receber o pagamento do serviço prestado e o facto de, segundo o artigo 17.°, n.° 1, da directiva, o direito de deduzir o imposto nascer no momento em que este se torna exigível, limitam os casos em que o pagamento é adiado com a finalidade de diferir o momento da exigibilidade do imposto.

21 Deve, pois, responder-se à primeira questão que o artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da directiva permite aos Estados-Membros estabelecer que o recebimento do preço é o facto que, para todas as prestações de serviços, torna o imposto exigível.

Quanto à segunda questão

22 Deve observar-se a este respeito que, quando um Estado-Membro opta pela derrogação prevista no artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, primeiro travessão, da directiva, isto é, quando torna o imposto exigível o mais tardar no momento da emissão da factura ou do documento que a substitua, tem a faculdade, prevista no terceiro travessão, de prever que o imposto se torna exigível «nos casos em que a factura ou o documento que a substitua não é emitido ou é emitido tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador».

23 Tal como a Comissão observou com razão, se essa faculdade não foi prevista para o caso de um Estado-Membro optar pela derrogação prevista no segundo travessão, isso resulta provavelmente do facto de o legislador comunitário ter considerado que o interesse do operador económico em receber a contrapartida do serviço prestado representava encorajamento suficiente para assegurar o pagamento rápido da prestação.

24 Deve, pois, responder-se à segunda questão que um Estado-Membro que faça uso da derrogação prevista no artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da directiva não é obrigado a estabelecer «um prazo fixado a contar da data do facto gerador», prazo esse durante o qual a factura ou o documento que a substitua deve ser emitido, mesmo quando o recebimento do preço ainda não se verificou.

Quanto à terceira questão

25 Deve observar-se a este respeito que, com excepção da obrigação geral imposta ao sujeito passivo, pelo artigo 22.°, n.° 2, da directiva, de manter uma contabilidade suficientemente pormenorizada, de modo a permitir a aplicação do imposto e a sua fiscalização pela administração fiscal, a directiva não impõe aos Estados-Membros qualquer obrigação de exigirem a emissão de documentos ou registos diferentes da «factura ou um documento que a substitua» previsto no n.° 3, alínea a), do mesmo artigo. Em conformidade com o artigo 22.°, n.° 8, compete aos Estados-Membros estabelecer outras obrigações que considerem necessárias para assegurar a cobrança correcta do imposto e evitar a fraude.

26 Como o advogado-geral observou no ponto 41 das suas conclusões, a existência deste amplo poder de apreciação justifica-se na medida em que os Estados-Membros devem ter em conta as dimensões das empresas e o seu tipo de actividade, bem como as exigências resultantes das diversas legislações em matéria de direito das sociedades e de impostos directos.

27 Nestas circunstâncias, a directiva não pode ser interpretada no sentido de que impõe certos documentos e registos sempre que a factura ou documento que a substitua não tenha sido emitida ou não tenha havido recebimento do preço.

28 Deve, pois, responder-se à terceira questão que o Estado-Membro que faça uso da derrogação já referida não está obrigado a adoptar disposições que prevejam a elaboração de documentos ou registos respeitantes à prestação concluída e ao montante devido como contrapartida sempre que não tenha sido emitida a factura ou o documento que a substitua ou não tenha havido recebimento do preço.

Quanto às despesas

29 As despesas efectuadas pelos Governos italiano, francês e do Reino Unido e pela Comissão das Comunidades Europeias, 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 (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre às questões submetidas pela Commissione tributaria centrale, por despacho de 24 de Março de 1994, declara:

1) **O artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da 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, permite aos Estados-Membros estabelecer que o recebimento do preço é o facto que, para todas as prestações de serviços, torna o imposto exigível.**

2) **Um Estado-Membro que faça uso da derrogação prevista no artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da Directiva 77/388 não é obrigado a estabelecer «um prazo fixado a contar da data do facto gerador», prazo esse durante o qual a factura ou o documento que a substitua deve ser emitido, mesmo quando o recebimento do preço ainda não se verificou.**

3) **O Estado-Membro que faça uso da derrogação prevista no artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, da Directiva 77/388 não está obrigado a adoptar disposições que prevejam a elaboração de documentos ou registos respeitantes à prestação concluída e ao montante devido como contrapartida sempre que não tenha sido emitida a factura ou o documento que a substitua ou não tenha havido recebimento do preço.**

Edward Moitinho de Almeida Gulmann

Jann Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 26 de Outubro de 1995.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

D. A. O. Edward