CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 13 de Julho de 1995 *

1. O presente processo tem por origem um pedido de decisão prejudicial apresentado pela Commissione tributaria centrale (tribunal tributário central), que solicita aos Tribunal de Justiça 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 sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [1] (a seguir «directiva»). A questão diz respeito ao momento em que o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») é exigível relativamente aos serviços prestados. A questão principal é a de saber se uma legislação nacional que estabelece que o IVA sobre *todos* os serviços é exigível no momento do pagamento do serviço é compatível com a directiva.

Legislação comunitária pertinente

2. Tal como resulta do seu título, a directiva tem por objectivo estabelecer uma matéria colectável uniforme do IVA. Em particular, procura, na medida do possível, uma definição comum do momento em que o IVA se torna exigível. Faz uma distinção entre «facto gerador do imposto», que é definido, no seu artigo 10.°, n.° 1, alínea a), como «... o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto», e a data em que o imposto se torna exigível, sendo a exigibilidade definida, no artigo 10.°, n.° 1, alínea b), como «... o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor relativamente ao pagamento do imposto...». O primeiro parágrafo do artigo 10.°, n.° 2, enuncia a regra geral de que 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. Todavia, através de uma derrogação, o terceiro parágrafo do artigo 10.°, n.° 2, permite aos Estados-Membros, em certas circunstâncias, diferir a data em que o imposto se torna exigível. Esta disposição está redigida da seguinte forma:

«Em derrogação das disposições anteriores, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a 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;

* Língua original: inglês.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

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

— quer, 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.»

3. Também são relevantes as disposições seguintes da directiva:

O artigo 11.°, letra C, n.° 1, que dispõe:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou resolução do preço, depois de efectuada a operação, a matéria colectável é reduzida em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

Todavia, no caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar este preceito.»

O artigo 22.°, n.° 3, que dispõe:

«a) Os sujeitos passivos devem emitir uma factura ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, e conservar um duplicado de todos os documentos emitidos.

Do mesmo modo, os sujeitos passivos devem emitir uma factura em relação aos pagamentos por conta que lhes são efectuados por outro sujeito passivo antes de se realizar a entrega dos bens ou a prestação dos serviços.

b) A factura deve mencionar claramente o preço líquido do imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção.

c) Os Estados-Membros estabelecerão os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura.»

Legislação nacional

4. A regulamentação italiana em matéria de liquidação do IVA nas prestações de serviços consta do Decreto do Presidente da República n.° 633, de 26 de Outubro de 1972 (a seguir «DPR»). O artigo 6.°, terceiro parágrafo, dispõe:

«As prestações de serviços são consideradas como efectuadas no momento do pagamento da contrapartida.»

5. O artigo 21.°, quarto parágrafo, dispõe:

«A factura deve ser emitida em dois exemplares pela pessoa que efectua a entrega ou a prestação de serviços, no momento da realização da operação, tal como resulta do artigo 6.°...»

6. O artigo 41.°, quarto parágrafo, dispõe:

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

a) se não recebeu a factura no prazo de quatro meses seguintes à data em que a operação foi efectuada, deve apresentar, no prazo de trinta dias a seguir ao termo do prazo antes referido, na repartição competente para o efeito, um documento em dois exemplares contendo as indicações previstas no artigo 21.° e deve pagar ao mesmo tempo o imposto correspondente;

...»

No seu despacho, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, na sequência de uma alteração do DPR, adoptada em 1993 e que não é pertinente para o presente processo, a emissão da factura está actualmente sujeita a um prazo máximo de um ano «após a entrega».

Matéria de facto

7. A recorrente no processo principal, Italittica SpA, é uma sociedade italiana que exerce a sua actividade no domínio da aquicultura. Encomendou à Sangiovanni Industrie Riunite (a seguir «Sangiovanni») a construção de um edifício destinado às suas actividades de piscicultura. Estas sociedades celebraram dois contratos entre o fim de 1977 e 1979. O custo total da construção era do montante de 544 477 718 LIT. A Sangiovanni emitiu três facturas por um montante total de 206 262 058 LIT. Em 17 de Outubro de 1980, emitiu uma factura *pro forma* relativa ao saldo, ou seja, de 338 215 680 LIT. Esta factura não mencionava o IVA devido pela Italittica, de forma que o montante do IVA pertinente não podia ser objecto de dedução. De facto, a factura *pro forma* foi utilizada para obter das autoridades regionais um subsídio para os custos da construção. No balanço encerrado em 31 de Dezembro de 1980, a Italittica incluiu o valor dos trabalhos efectuados e mencionou, na conta «fornecedores por facturas a receber», uma dívida à Sangiovanni do montante constante da factura *pro forma*.

8. A Guardia di Finanza inspeccionou a contabilidade da Italittica e elaborou um relatório datado de 15 de Abril de 1982. A Italittica pagou em seguida a dívida mencionada na factura *pro forma* e, em 3 de Maio de 1982, a Sangiovanni emitiu uma factura nos termos da lei, nela constando o IVA. Através de aviso de 31 de Julho de 1982 a administração local do IVA de Trapani rectificou a declaração anual da Italittica relativa ao ano de 1980 e aplicou-lhe uma multa de 94 700 000 LIT por violação do artigo 41.°, quarto parágrafo, alínea a), do DPR. A Sangiovanni tinha a obrigação principal de facturar o IVA à Italittica e de o pagar à administração do IVA, mas, nos termos do artigo 41.°, quarto parágrafo, alínea a), do DPR, a Italittica tinha a obrigação secundária de pagar o imposto à administração do IVA, no caso de emissão de uma factura irregular que não mencionasse o IVA, apesar de ela ser a destinatária e não a prestadora do serviço. A Italittica não pagou o imposto porque pensava que o mesmo só se tornaria exigível quando pagasse o saldo. A multa foi-lhe aplicada pela violação desta obrigação secundária.

9. A Italittica interpôs recurso da decisão que lhe aplicou esta multa para a Commissione tributaria di primo grado (tribunal tributário de primeira instância). Argumentou, invocando o terceiro parágrafo do artigo 6.° do DPR, que o imposto não era exigível, uma vez que ainda não tinha pago o saldo. A Commissione tributaria di primo grado deu provimento ao recurso. A Commissione tributaria di secondo grado (tribunal tributário de segunda instância) di Trapani confirmou a decisão da Commissione tributaria di primo grado. Considerou que, uma vez que a Italittica ainda não tinha pago o saldo da dívida, a prestação de serviços, nos termos do artigo 6.° do DPR, não tinha sido «efectuada», e que, por conseguinte, não era aplicável o artigo 41.°, quarto parágrafo, alínea a), do mesmo decreto.

10. A administração do IVA interpôs recurso para a Commissione tributaria centrale. Este órgão jurisdicional considerou que o artigo 6.°, n.° 3, do DPR era provavelmente incompatível com a directiva, e em especial com o seu artigo 10.°, n.° 2, pois que:

a) o seu âmbito de aplicação não se limita a «certas operações» ou a «certas categorias de sujeitos passivos», e estabelece, de forma generalizada, que o pagamento da contrapartida devida pelo serviço faz parte do facto gerador do imposto, ou, pelo menos, do facto que torna o imposto exigível;

b) não prevê qualquer prazo máximo entre o pagamento e o facto gerador do imposto e permite assim, na prática, ao prestador e ao destinatário dos serviços situar, eventualmente através de um acordo entre eles, o momento da exigibilidade no período de imposição que mais lhe convenha (o que poderia também ter um impacto noutros impostos);

c) não contém qualquer disposição que preveja a elaboração de documentos ou registos das prestações terminadas e dos montantes que se tornam «exigíveis» mas que ainda não foram pagos, de modo que pode frustrar a eficácia dos controlos da administração e da fiscalização tributárias;

d) pode tornar inoperante o «facto gerador do imposto» e alterar o momento em que a dívida fiscal efectivamente nasce, e isso pode ter numerosas repercussões (por exemplo, nos processos de falência);

e) pode provocar distorções no mercado intracomunitário de serviços, tendo em conta a diversidade das legislações nacionais.

11. Nestas condições, a Commissione tributaria centrale suspendeu a instância e solicitou ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias uma decisão sobre 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?'»

13. Os Governos italiano e francês e o do Reino Unido sustentam que, correctamente interpretado, o artigo 10.°, n.° 2, da directiva permite a um Estado-Membro tornar o imposto exigível no momento do recebimento do preço para todos os serviços (embora o Governo italiano conclua que se deve responder negativamente a todas as questões apresentadas, resulta claramente dos seus argumentos que propõe que se responda afirmativamente à primeira questão).

Interpretação da directiva

Primeira questão

12. A primeira questão pergunta se a derrogação prevista no artigo 10.°, n.° 2, da directiva, permite a um Estado-Membro tornar o imposto exigível no momento do recebimento do preço para *todas* as prestações de serviços. É esse o efeito conjugado do artigo 21.° do DPR, que impõe que a factura seja emitida no momento em que a prestação de serviços é efectuada, e do artigo 6.° do mesmo decreto, que dispõe que esse momento é o do recebimento do pagamento. O artigo 6.° do DPR, aplica-se a todos os serviços.

14. Só a Comissão sustenta que se deve interpretar o artigo 10.°, n.° 2, de forma que impeça um Estado-Membro de estabelecer uma derrogação nos termos em que o faz o artigo 6.° do DPR. A Comissão argumenta que a legislação italiana não faz qualquer distinção entre «facto gerador do imposto» e o momento em que o imposto se torna exigível. Segundo a Comissão, a derrogação prevista no artigo 10.°, n.° 2, permite aos Estados-Membros alterar a data em que o imposto se torna exigível apenas para certos serviços. A legislação italiana, pelo contrário,

fez da excepção uma regra geral e é, por conseguinte, contrária à directiva.

15. À primeira vista, poder-se-ia pensar que, na medida em que fala de uma «derrogação» da regra geral e em que se refere a «certas operações», a redacção do artigo 10.°, n.° 2, vai no sentido de uma interpretação estrita. Todavia, na minha opinião, nada nos termos do artigo 10.°, n.° 2, limita a liberdade de opção dos Estados-Membros.

16. Tal como observa o Reino Unido, a utilização do termo «derrogação» pode explicar-se pelo facto de a maior parte dos Estados-Membros se terem contentado em aplicar a regra geral, ou seja, que o imposto se torna exigível no momento da entrega dos bens ou das prestações dos serviços. Por conseguinte, esta opção tornou-se regra geral. Se alguns Estados-Membros decidem aplicar outro critério de entre os que são autorizados pelo artigo 10.°, n.° 2, pode sempre considerar-se correctamente essa opção como uma derrogação da regra geralmente aplicada nos outros Estados-Membros.

17. Também não se pode pretender que a referência feita no artigo 10.°, n.° 2, a «certas operações» ou a «certas categorias de sujeitos passivos» significa necessariamente que só algumas operações ou algumas categorias de sujeitos passivos, mas não todas, podem ser incluídas na derrogação. Embora a expressão «certas operações» possa efectivamente significar «algumas operações, mas não todas», pode também significar «operações claramente definidas», sem que isso implique qualquer limite. Tal como observa o Reino Unido, o termo «certo» é utilizado noutros lugares da directiva, tanto no sentido de que visa aplicar-se a alguns casos, mas não a todos, como no sentido de que claramente não visa excluir a totalidade dos casos. A primeira situação apresenta-se no artigo 22.°, n.° 9, onde (nas nove versões linguísticas que à época faziam fé) a expressão «certas obrigações» é explicitamente posta em oposição com a expressão «todas as obrigações». A segunda situação é a que se apresenta no artigo 27.°, n.° 1, nos termos do qual o Conselho pode autorizar os Estados-Membros a adoptar medidas especiais «... para evitar 'certas' fraudes ou evasões fiscais» (as versões alemã e espanhola utilizam uma terminologia ligeiramente diferente). Esta disposição dificilmente pode significar que os Estados-Membros não podem procurar evitar todas as fraudes ou evasões fiscais; deve ser considerada como significando que o Estado-Membro que deseje utilizar a derrogação deve claramente indicar que tipo de evasões fiscais procura evitar.

18. Pode notar-se que existe uma ambiguidade semelhante, num contexto diferente, no próprio Tratado. O artigo 168.°-A do Tra-

tado CE prevê a criação de um Tribunal de Primeira Instância. Antes da sua alteração pelo Tratado da União Europeia, este artigo permitia atribuir a este órgão jurisdicional competência para conhecer de «certas categorias de acções propostas por pessoas singulares ou colectivas». Poder-se-ia por isso pôr a questão de saber se *todas* as acções propostas por pessoas singulares ou colectivas podiam ser atribuídas ao Tribunal de Primeira Instância.

19. No presente processo, a ambiguidade demonstra bem que, mesmo no caso da legislação fiscal, uma análise literal não nos ajuda. Por conseguinte, é necessário recorrer a outros meios de interpretação.

20. A Comissão baseia a sua interpretação estrita do artigo 10.°, n.° 2, da directiva, nos antecedentes legislativos desta disposição. Durante a audiência, referiu-se às disposições que o artigo 10.°, n.° 2, substituiu, ou seja, ao artigo 6.°, n.° 4, da Segunda Directiva IVA [2], que dispunha:

«O facto gerador do imposto ocorre no momento em que se efectua o serviço. Todavia, relativamente às prestações de serviços por período indeterminado ou que ultrapassem um certo período ou que dêem lugar a pagamentos sucessivos, pode prever-se que o facto gerador ocorre no momento em que é emitida a factura ou, o mais tardar, o momento em que é cobrado o pagamento por conta, até ao limite do montante facturado ou cobrado.»

No acórdão Mazzalai [3], o Tribunal de Justiça declarou que:

«O artigo 6.° n.° 4, da directiva... não pode ser interpretado no sentido de que permite identificar o momento em que o serviço é efectuado com o da emissão da factura ou com aquele em que é recebido um pagamento por conta, se essas operações ocorrerem após a prestação do serviço.»

O Tribunal chegou a essa conclusão porque «o preceito em questão não faz qualquer referência à possibilidade de diferir esse momento para além daquele em que os serviços estão concluídos» [4].

2 — 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). *NdT:* A transcrição foi adaptada, já que a versão publicada em língua portuguesa é claramente deficiente.

3 — Acórdão de 20 de Maio de 1976 (111/75, Colect., p. 293).

4 — *Ibidem*, n.os 15 e 16 do acórdão.

21. A Comissão argumenta que se esforçou por aplicar estreitamente o princípio segundo o qual o imposto se torna exigível no momento em que o serviço é prestado, autorizando apenas um pequeno número de excepções a este princípio na proposta da sexta directiva que dirigiu ao Conselho [5]. Segundo a Comissão, o artigo 10.°, n.° 2, da directiva, que substitui o artigo 6.°, n.° 4, da segunda directiva, deve ser interpretado à luz deste resumo histórico da legislação.

22. Todavia, parece-me que o argumento da Comissão poderia fundamentar uma conclusão contrária. O próprio facto de o Conselho ter adoptado o artigo 10.°, n.° 2, da directiva sem as excepções limitadas que constavam no artigo 6.°, n.° 4, da segunda directiva, tal como as interpreta estritamente o Tribunal de Justiça no acórdão Mazzalai, bem como na proposta da Comissão, leva seriamente a pensar que o Conselho procurou deixar aos Estados-Membros um poder de apreciação muito mais amplo quanto à determinação do momento em que o imposto se torna exigível. Na audiência, o Governo francês argumentou que o Conselho tinha adoptado o artigo 10.°, n.° 2, da directiva, na sua redacção actual, de forma a que certos Estados-Membros, como a República Italiana e a República Francesa, pudessem conservar as suas legislações, que previam que o imposto sobre os serviços era exigível no momento do pagamento.

5 — Suplemento 11/73 do *Boletim das Comunidades Europeias*, p. 13.

23. Há uma razão adicional para considerar a interpretação mais ampla como correcta. Se o termo «certas» fosse interpretado como significando «algumas mas não todas» em vez de «claramente definidas», isso criaria um sério problema não apenas para os Estados-Membros, mas também para os contribuintes. A directiva não precisa em lado nenhum o que são as operações ou categorias de sujeitos passivos em questão. Se se considerar esta interpretação, é por isso impossível saber precisamente o que significa a directiva. Seria também impossível decidir, apenas com base na directiva, qual a proporção de operações susceptíveis de serem abrangidas pela derrogação. Mesmo que se chegasse de qualquer forma a definir uma proporção, seria impossível deduzir da directiva quais as operações que devem ser consideradas abrangidas pela derrogação, e quais as que não podem ser abrangidas. Considerando a outra interpretação do termo «certas» e considerando-o como significando «claramente definidas», evitam-se estas dificuldades. Desde que um Estado-Membro indique claramente quais são as entregas de bens e prestações de serviços abrangidas pela derrogação, os contribuintes terão a certeza de que as categorias escolhidas para serem abrangidas o foram em conformidade com a directiva.

24. A Comissão argumenta que a legislação italiana não faz expressamente uma distinção entre o facto gerador do imposto e o momento em que este se torna exigível, e que essa omissão significa que esta legislação faz da excepção uma regra. Não partilho este ponto de vista. Não penso que a distinção entre o facto gerador e o momento em que o

imposto se torna exigível seja pertinente para efeitos do exercício da opção em questão, ou seja, a constante do artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, segundo travessão, da directiva. Esta opção é diferente da visada pelo terceiro travessão desse mesmo parágrafo, que indica expressamente que o facto gerador do imposto constitui o ponto de partida de um prazo em cujo termo o imposto se torna exigível. A opção referida no segundo travessão refere-se apenas ao momento em que o imposto é exigível e não menciona o facto gerador. A referência ao facto gerador torna-se inútil quando essa opção é exercida, visto que, na economia da directiva, só o momento em que o imposto é exigível tem importância. Esse momento determina a taxa aplicável às operações [artigo 12.°, n.° 1, alínea a)] e o momento em que o direito do cliente à dedução nasce (artigo 17.°, n.° 1). Determina também a declaração fiscal sobre a qual o prestador ou o fornecedor e o cliente devem mencionar a operação (artigo 22.°, n.° 4), e, por conseguinte, a data do pagamento do imposto pelo prestador ou fornecedor (artigo 22.°, n.° 5). Quando um Estado-Membro decide tornar o imposto exigível no momento do pagamento para todos os serviços, não é, por conseguinte, necessário que faça na sua legislação qualquer distinção expressa entre o facto gerador e o momento em que o imposto se torna exigível.

25. O sistema da directiva não conduz à conclusão de que as diferentes opções definidas no artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, devem ser interpretadas estritamente. A regra geral do artigo 10.°, n.° 2, da directiva, é que o momento em que o imposto se torna exigível é o da entrega dos bens ou das prestações de serviços. O terceiro parágrafo do artigo 10.°, n.° 2, define várias opções alternativas para o caso de os Estados-Membros determinarem que o imposto se torna exigível não no momento da entrega dos bens ou das prestações dos serviços, mas em qualquer outro momento. Não há razão para privilegiar uma destas opções interpretando as outras de forma estrita. Com efeito, como sustenta o Governo francês, pode ser mais prático prever que o imposto sobre os serviços se torna exigível no momento do pagamento, em vez do momento em que o serviço é prestado. Em numerosos casos, as autoridades fiscais podem considerar mais fácil determinar a data do pagamento do que a data em que o serviço é prestado. Por conseguinte, uma interpretação estrita das opções constantes do artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, poderia impedir um Estado-Membro de escolher a solução mais prática.

26. O órgão jurisdicional de reenvio considerou que uma disposição que fixa na data do pagamento o momento em que o imposto se torna exigível para todos os serviços permite às partes contratantes escolher a data em que o imposto se torna exigível. Na nossa opinião, esta objecção não tem qualquer força. Como observa o Reino Unido, só a partir do momento em que o imposto se torna exigível é que é dedutível. Daí resulta que o contribuinte não tem interesse em

atrasar o momento em que o imposto se torna exigível se desejar beneficiar de deduções. O Governo francês observa justamente que o momento do pagamento é uma questão que depende de negociação e do acordo concluído entre as partes e é muito pouco provável que os prestadores desejem atrasar o pagamento dos serviços que forneceram. A escolha da data do pagamento como o momento em que o imposto se torna exigível suprime qualquer interesse que tivesse o prestador dos serviços em atrasar a tributação. O prestador pode decidir ele mesmo em que momento a prestação de serviços é efectuada, ou pode fazê-lo de acordo com a outra parte. Isso significa que pode, pela sua própria vontade ou de acordo com a outra parte, decidir em que momento o imposto se torna exigível com base na regra geral constante do artigo 10.°, n.° 2, primeiro parágrafo, da directiva.

27. A Comissão sustenta que os termos do artigo 11.°, letra C, n.° 1, da directiva conforta a sua interpretação do artigo 10.°, n.° 2, segundo a qual a legislação italiana interpreta de forma demasiado ampla a derrogação. Não partilho esta opinião. Na minha opinião, os termos utilizados no artigo 11.°, letra C, n.° 1, não tem qualquer utilidade para efeitos de interpretação, num sentido ou noutro, do artigo 10.°, n.° 2. O artigo 11.°, letra C, n.° 1, diz respeito à redução da matéria colectável e não ao facto gerador ou ao momento em que o imposto se torna exigível.

28. De modo análogo, não penso que a obrigação constante do artigo 22.°, n.° 3, alínea a), da directiva, que consiste em emitir uma factura (ou um documento que a substitua), seja incompatível com a fixação do momento em que o imposto se torna exigível na data do pagamento, como foi sugerido. Estas duas questões são totalmente independentes uma da outra. Não há qualquer nexo lógico entre a obrigação de emitir uma factura e o facto de decidir que o imposto se torna exigível no momento do pagamento de um serviço. Em todo o caso, por muito estrita que seja a interpretação do artigo 10.°, n.° 2, os Estados-Membros podem exercer a opção relativamente a algumas operações: assim, a obrigação imposta pelo artigo 12.°, n.° 3, alínea a), de emitir uma factura subsiste. Na minha opinião, o artigo 22.°, n.° 3, é perfeitamente compatível com a fixação do momento em que o imposto se torna exigível na data do recebimento do pagamento.

29. Mesmo supondo que, segundo uma interpretação correcta do artigo 10.°, n.° 2, a derrogação não pode aplicar-se a todas as operações, daí não resulta que a legislação italiana é incompatível com a directiva. O Governo francês argumenta que a prestação de serviços é uma subcategoria no interior das operações abrangidas pela directiva, a saber, a entrega de bens e a prestação de serviços. Em sua opinião, qualquer que seja a interpretação que se faça do termo «certas», o artigo 6.° do DPR respeita o artigo 10.°, n.° 2, da directiva. Esse governo observa que no direito francês, o imposto é também exi-

gível sobre as prestações de serviços a partir do momento em que o pagamento é efectuado. Estou de acordo com o sentido geral deste argumento. O artigo 6.° do DPR dispõe, no que diz respeito à entrega de bens e por oposição à prestação de serviços, que o imposto se torna exigível no momento da entrega dos bens (sob reserva de um certo número de excepções específicas). Por conseguinte, o artigo 6.° do DPR contém uma regra para a entrega de bens, e uma outra regra, diferente, para efeitos da determinação do momento em que o imposto se torna exigível em matéria de prestação de serviços. É claro que a disposição da legislação italiana trata as prestações de serviços como uma subcategoria no interior das operações tributáveis que são definidas no título V da directiva e às quais se aplica o artigo 10.°, n.° 2.

30. Finalmente, não parece que a aplicação da legislação italiana tenha o mínimo efeito prejudicial sobre os recursos próprios da Comunidade ou sobre as condições de concorrência no interior da mesma.

31. Pelas razões expostas, considero que o artigo 10.°, n.° 2, da directiva permite aos Estados-Membros decidirem, como fez a República Italiana através do artigo 6.° do DPR, que o recebimento do preço deve ser considerado como o facto que torna o imposto exigível para todas as prestações de serviços.

Segunda questão

32. Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se há um prazo máximo no interior do qual pode ser atrasada a emissão da factura. Recordar-se-á que o artigo 21.°, quarto parágrafo, do DPR, estabelece que a factura deve ser emitida no momento da realização da operação, sendo esse momento determinado pelo artigo 6.° desse mesmo decreto. A conjugação dos artigos 6.° e 21.° do mesmo decreto, significa, no caso das prestações de serviços, que a factura deve ser emitida no momento do pagamento. Nenhum outro prazo é fixado para a emissão da factura.

33. O órgão jurisdicional de reenvio considera que a ausência de qualquer outro prazo para a emissão da factura permite às partes escolherem o momento em que mais lhes convenha para o pagamento do imposto. Sou de opinião de que, pelas razões acima expostas (ponto 26), esta objecção não tem qualquer força.

34. O Governo francês sustenta que, uma vez que o artigo 22.°, n.° 3, da directiva, que

contém as disposições relativas às facturas, não fixa expressamente o prazo para a emissão da factura, esta deve ser emitida quando se verifica o facto gerador do imposto. Argumenta que considerações de ordem prática podem impor que os Estados-Membros autorizem os sujeitos passivos a emitir a factura numa fase posterior. Se o Estado-Membro se afastar dessa forma da regra geral segundo a qual a factura deve ser emitida no momento do facto gerador do imposto, deve fixar de forma expressa o prazo em que a factura deve ser emitida. O Governo francês sustenta também que esta interpretação é válida independentemente da questão de saber se o Estado-Membro usou da possibilidade de derrogação constante do artigo 10.°, n.° 2, da directiva.

35. Não partilho a opinião do Governo francês sobre este ponto. Pode notar-se que a directiva define com precisão o momento em que se produz o facto gerador do imposto e o momento em que este se torna exigível. Como já expliquei, estes momentos são importantes na economia da directiva, visto que determinam a taxa do imposto, a declaração em que o prestador ou o fornecedor devem mencionar a operação e, por conseguinte, a data do pagamento e o momento em que o direito do cliente à dedução nasce. Em contrapartida, a directiva não define o momento preciso em que a factura deve ser emitida. O artigo 22.°, n.° 3, limita-se a estabelecer que os sujeitos passivos devem emitir uma factura ou um documento que a substitua em relação às entregas de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, e aos pagamentos por conta que lhes são efectuados por outro sujeito passivo. A ausência de qualquer indicação do momento em que a factura deve ser emitida reflecte o facto de este momento ter geralmente uma importância secundária na economia da directiva. Os sujeitos passivos são obrigados a emitir facturas para as entregas de bens e as prestações de serviços que efectuam a outros sujeitos passivos, de forma a que estejam disponíveis nos arquivos dos prestadores e dos fornecedores e dos seus clientes os documentos que justificam os lançamentos que transcrevem nas declarações fiscais relativamente a um determinado período no que diz respeito ao imposto a jusante exigido sobre as prestações e entregas e ao imposto dedutível que incidiu a montante sobre as compras. Dado que, nos termos do segundo parágrafo do artigo 10.°, n.° 2, o imposto se torna exigível sobre os pagamentos por conta, mesmo que não tenha havido prestação ou entrega, os sujeitos passivos são igualmente obrigados a emitir uma factura para esses pagamentos. As exigências relativas às facturas estão ligadas à obrigação geral, imposta aos sujeitos passivos pelo artigo 22.°, n.° 2, de manterem uma contabilidade suficientemente pormenorizada para permitir a aplicação do imposto e o seu controlo pela administração fiscal. Pode presumir-se que os sujeitos passivos conservarão nos seus arquivos os documentos da época e, em qualquer hipótese, devem ter na sua posse, o mais tardar à data em que são obrigados a apresentar a sua declaração fiscal periódica, cópias das facturas de venda e das facturas de compra que justificam o montante líquido declarado da sua obrigação de imposto. Todavia, não vemos qualquer razão para interpretar a directiva como fixando uma data específica em que a factura deve ser emitida, ou como exigindo que os Estados-Membros fixem essa data. Como afirma o Reino Unido, os Estados-Membros podem, todavia, fazê-lo nos termos do artigo 22.°, n.° 8, que lhes confere a competência geral de preverem

outras obrigações que julguem necessárias para assegurar a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude.

36. Põe-se, todavia, a questão de saber se, quando um Estado-Membro exerce a opção prevista pelo primeiro travessão do terceiro parágrafo do artigo 10.°, n.° 2, que consiste em relacionar o momento em que o imposto se torna exigível com a data da factura, deve especificar a data em que uma factura deve ser emitida; a mesma questão se coloca relativamente ao segundo travessão do mesmo parágrafo, uma vez que o facto de atrasar a emissão de uma factura atrasa normalmente o momento do pagamento e, por conseguinte, o momento em que o imposto se torna exigível com base nessa disposição. Todavia, essas disposições não impõem expressamente aos Estados-Membros a obrigação de fixarem uma data para a emissão das facturas. Também não parece essencial que o façam. Em primeiro lugar, um Estado-Membro pode, se o desejar, exercer a opção, visada no terceiro travessão desse mesmo parágrafo, que consiste em fixar um prazo no termo do qual o imposto se torna exigível, quer tenha sido emitida ou não uma factura. Em segundo lugar, do ponto de vista prático, a rápida emissão de uma factura será geralmente do interesse do prestador ou do fornecedor, cuja preocupação principal será a de receber o pagamento tão rapidamente quanto o possível. Um cliente sujeito passivo porá reticências a pagar a um prestador ou a um fornecedor antes de ter recebido uma factura regular que lhe confira o direito de deduzir o imposto facturado. É verdade que, em casos de alteração da taxa do imposto, poderia haver um risco de evasão fiscal através da manipulação do momento em que imposto se torna exigível. Todavia, o artigo 12.°, n.° 2, da directiva prevê expressamente esta situação, permitindo aos Estados-Membros proceder a uma regularização nos casos visados no artigo 10.°, n.° 2, segundo e terceiro parágrafos, para ter em conta a taxa aplicável no momento em que ocorreu a entrega dos bens ou a prestação de serviços.

37. Não parece, pois, haver razão convincente para interpretar a directiva como prevendo uma data-limite para a emissão das facturas, ou como impondo aos Estados-Membros a obrigação de fixar essa data. Por conseguinte, basta deixar aos Estados-Membros uma margem de apreciação nessa matéria, desde que respeitem a obrigação que lhes incumbe de assegurar a boa aplicação do imposto. E isto por maioria de razão quando as práticas em matéria de facturação são susceptíveis de variar consideravelmente em função da empresa ou do sector em causa. Uma interpretação restritiva da directiva poderia prejudicar indevidamente práticas comerciais normais.

38. Pelas razões que precedem, sou de opinião de que um Estado-Membro que faça uso da derrogação constante do artigo 10.°, n.° 2, da directiva não tem qualquer obrigação de fixar uma data-limite até à qual uma factura deve ser emitida.

Terceira questão

39. A terceira questão pergunta se a directiva impõe aos Estados-Membros a obrigação de adoptarem disposições que prevejam a elaboração de documentos relativos à prestação de serviços e ao seu pagamento quando usam da derrogação constante do artigo 10.°, n.° 2.

40. O artigo 22.° da directiva, que respeita às obrigações dos devedores do imposto no domínio das operações internas, não contém quaisquer regras específicas no que diz respeito aos documentos que os sujeitos passivos devem conservar. Para além de certas exigências relativas à emissão e ao conteúdo das facturas e das declarações, limita-se a impor aos sujeitos passivos a obrigação geral, constante do artigo 22.°, n.° 2, de possuírem uma contabilidade suficientemente pormenorizada, de modo a permitir a aplicação do imposto e a sua fiscalização pela administração fiscal. Além disso, o artigo 22.°, n.° 8, confere aos Estados-Membros o poder de estabelecerem outras obrigações que considerem necessárias para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude.

41. Daí resulta que a directiva confere aos Estados-Membros um amplo poder de apreciação na adopção das disposições necessárias para a boa aplicação do imposto. A existência deste amplo poder de apreciação parece justificada, visto que, na formulação das suas disposições, os Estados-Membros terão de ter em conta diversas considerações, incluindo as diferenças de dimensão das empresas e o seu tipo de actividade, bem como as exigências especiais relativas aos registos contabilísticos impostos pelo direito das sociedades ou pela legislação relativa aos impostos directos. Para além da formulação de disposições relativas aos documentos contabilísticos, pode esperar-se que os Estados-Membros procedam a fiscalizações periódicas a fim de verificarem o respeito dessas disposições pelos sujeitos passivos. Podem, em especial, no caso de pequenas empresas que disponham de controlos contabilísticos internos satisfatórios, desejar completar a sua fiscalização utilizando técnicas de análise contabilística.

42. Neste contexto, faria pouco sentido que o Tribunal de Justiça interpretasse a directiva no sentido de que exige que os Estados-Membros imponham exigências particulares que ela mesma não prevê expressamente. O que importa é que os Estados-Membros assegurem, na medida do possível, que os sujeitos passivos façam a escrituração necessária e paguem o imposto sobre todas as suas entregas de bens e prestação de serviços e só peçam a dedução do IVA sobre as suas despesas profissionais legítimas. Na minha opinião, deve interpretar-se a directiva no sentido de que deixa aos Estados-Membros um amplo poder de apreciação na formulação das regras destinadas a atingir esse objectivo.

43. Pelas razões expostas, sou de opinião de que a directiva não impõe aos Estados-

-Membros a obrigação de adoptarem disposições que prevejam a elaboração de documentos e registos relativos às prestações concluídas e à importância devida como contrapartida, para além da obrigação de imporem a emissão de uma factura em conformidade com o artigo 22.°, n.° 3. Na nossa opinião, a questão de saber se um Estado-Membro fez ou não uso da derrogação constante do artigo 10.°, n.° 2, é desprovida de pertinência para a resposta a esta questão.

Consequências da eventual incompatibilidade da legislação italiana com a directiva

44. Daí resulta, em minha opinião, que a legislação italiana não é incompatível com a directiva. Mesmo que o fosse, as autoridades italianas não teriam o direito de invocar a directiva para justificar a aplicação de uma multa à Italittica, quando esta agiu em conformidade com a legislação italiana.

45. É claro que, na ausência de uma legislação de transposição apropriada, só os particulares podem invocar as directivas contra os órgãos do Estado, e o inverso não é verdadeiro. Por esta razão, a administração de um Estado-Membro não pode afastar a sua própria legislação, que considera incompatível com uma directiva, para impor uma obrigação a um particular. No processo Faccini Dori [6], O Tribunal de Justiça afirmou que, na falta de medidas de transposição, os particulares não podem basear-se numa directiva para invocar um direito relativamente a outros particulares e defender esse direito perante os órgãos jurisdicionais nacionais. Por maioria de razão, na ausência de medidas de transposição apropriadas, o Estado e os seus órgãos não podem invocar uma directiva a fim de imporem obrigações aos particulares [7].

46. Além disso, não se pode sustentar que, contrariamente ao seu aparente significado, a legislação italiana deve ser interpretada de uma forma que a torne compatível com a directiva. A regra geral nos termos da qual os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados a interpretar o seu direito nacional à luz dos termos e do objectivo de uma directiva não se aplica quando essa interpretação da legislação nacional tenha por efeito impor uma responsabilidade penal em circunstâncias em que, com base na legislação nacional encarada isoladamente, não existiria tal responsabilidade. A razão desta restrição é que uma interpretação extensiva da legislação penal é contrária ao princípio fundamental da legalidade (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) [8].

6 — Acórdão de 14 de Julho de 1994 (C-91/92, Colect., p. I-3325).

7 — Acórdão de 11 de Junho de 1987, Pretore di Salò/X (14/86, Colect., p. 2545, n.os 19 e 20).

8 — Acórdão de 8 de Outubro de 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Colect., p. 3969, n.° 13); v. também os pontos 24 a 26 das minhas conclusões nos processos apensos C-206/88 e C-207/88, Vessoso e Zanetti (acórdão de 28 de Março de 1990, Colect., p. I-1461).

Conclusão

47. Pelas razões expostas, sou de opinião de que se deve responder da forma seguinte às questões submetidas:

«1) O 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 sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, permite aos Estados-Membros decidirem que o pagamento do preço deve ser considerado como o facto que torna o imposto exigível para todas as prestações de serviços.

2) Um Estado-Membro que use da derrogação prevista no artigo 10.°, n.° 2, terceiro parágrafo, segundo travessão, não é obrigado a prever um prazo determinado a contar da data do facto gerador do imposto no decurso do qual a factura ou documento que a substitua deve ser emitido, mesmo quando o preço ainda não tenha sido pago.

3) O Estado-Membro que faça uso da derrogação já referida não é obrigado a adoptar disposições pormenorizadas que prevejam a elaboração de documentos relativos às prestações concluídas e ao montante devido como contrapartida sempre que a factura ou o documento que a substitua não tenha sido emitido ou o preço não tenha sido pago.»