

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

16 de maio de 2013 (*)

«Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 66.º, alíneas a) a c) — Prestações de serviços de transporte e de expedição — Exigibilidade — Data do recebimento do preço o mais tardar no 30.º dia após a prestação — Emissão anterior da fatura»

No processo C-169/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 4 de janeiro de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 10 de abril de 2012, no processo

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

contra

Minister Finansów,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: M. Berger, presidente de secção, A. Borg Barthet (relator) e E. Levits, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., por Z. Modzelewski e M. Militz, na qualidade de consultores,

¾ em representação do Governo polaco, por M. Szpunar e B. Majczyna, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por J. Hottiaux e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 66.º, alíneas a) a c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008 (JO 2009, L 14, p. 7, a seguir «diretiva

IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (a seguir «TNT») ao Minister Finansów (Ministro das Finanças) a propósito da determinação do momento em que o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») se torna exigível.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 Em conformidade com o considerando 24 da diretiva IVA:

«As noções de facto gerador e de exigibilidade do imposto deverão ser harmonizadas, a fim de que a aplicação e as alterações posteriores do sistema comum do IVA produzam efeitos na mesma data em todos os Estados-Membros.»

4 Nos termos do artigo 63.º desta diretiva:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

5 Nos termos do artigo 64.º da referida diretiva:

«1. Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n.º 2 do artigo 14.º, e as prestações de serviços[...] consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.

2. [...]

Os Estados-Membros podem prever que, em determinados casos, distintos dos previstos no primeiro parágrafo, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas de forma continuada ao longo de determinado período sejam consideradas concluídas após o prazo de um ano.»

6 O artigo 65.º da diretiva IVA dispõe:

«Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.»

7 O artigo 66.º da diretiva IVA dispõe:

«Em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura;

b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;

c) Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

[...]»

8 Nos termos do artigo 167.º desta diretiva:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

9 A Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO L 189, p. 1), introduziu na Diretiva 2006/112 um artigo 167.º-A, que deveria ser transposto pelos Estados-Membros o mais tardar até 31 de dezembro de 2012, e que tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros podem estabelecer, no âmbito de um regime facultativo, que o direito à dedução dos sujeitos passivos cujo IVA se torne unicamente exigível nos termos do disposto na alínea b) do artigo 66.º seja adiado até que o IVA que incide sobre os bens entregues ou sobre os serviços prestados a esses sujeitos passivos tenha sido pago ao seu fornecedor ou prestador.

Os Estados-Membros que apliquem o regime facultativo a que se refere o primeiro parágrafo estabelecem um limiar para os sujeitos passivos que utilizem o regime no seu território, baseado no volume de negócios anual do sujeito passivo calculado nos termos do artigo 288.º Esse limiar não pode ser superior a 500 000 [euros] ou ao seu contravalor em moeda nacional. Os Estados-Membros podem aumentar esse limiar até 2 000 000 [euros] ou ao seu contravalor em moeda nacional, após consulta do Comité do IVA. Essa consulta do Comité do IVA não é todavia exigida relativamente aos Estados-Membros que apliquem um limiar superior a 500 000 [euros] ou ao seu contravalor em moeda nacional à data de 31 de dezembro de 2012.

Os Estados-Membros informam o Comité do IVA das medidas legislativas nacionais adotadas por força do disposto no primeiro parágrafo.»

Regulamentação polaca

10 Em aplicação do artigo 19.º, n.os 1, 4 e 13, ponto 2, da Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535, a seguir «lei do IVA»):

«1. A dívida de imposto constitui-se na data da transmissão do bem ou da prestação do serviço, sem prejuízo dos n.os 2 a 21 do presente artigo, e dos artigos 14.º, n.º 6, 20.º e 21.º, n.º 1.

[...]

4. Quando o fornecimento de um bem ou a prestação de um serviço devam ser comprovados por fatura, a dívida de imposto constitui-se na data da emissão da fatura, no entanto, o mais tardar no sétimo dia a contar da data da transmissão do bem ou da prestação do serviço.

[...]

13. A dívida de imposto constitui-se na data:

[...]

2) Em que a totalidade ou uma parte do preço é recebida, no entanto, o mais tardar no trigésimo dia a contar da data em que os seguintes serviços são prestados:

- a) transporte de pessoas e de mercadorias por comboio, frota automóvel, navios, meios de transporte fluviais e marítimos de pequeno curso, barcos de travessia ('ferries'), aviões e helicópteros,
- b) expedição e transbordo,
- c) serviços em portos marítimos e comerciais,
- d) serviços de construção e de montagem.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 No âmbito da sua atividade económica, a TNT, sociedade de responsabilidade limitada com sede em Varsóvia (Polónia), presta serviços de distribuição de correio, de transporte e de expedição.

12 A TNT emite semanalmente aos seus clientes uma fatura com IVA. Para certos clientes, que adquirem numerosas prestações de serviços, as faturas são emitidas com uma frequência acordada. As faturas abrangem todos os serviços prestados a esse cliente específico durante um dado período fiscal. O prazo de pagamento do crédito resultante da fatura é habitualmente fixado em 7, 14 ou 21 dias a contar da data da emissão da mesma. A TNT contabiliza a operação tributável resultante da respetiva faturação no exercício fiscal em que essa fatura foi emitida.

13 Por conseguinte, para efeitos de determinação da data em que o imposto se torna exigível, a TNT não separa os serviços abrangidos pela fatura entre, por um lado, os serviços de distribuição de correio e, por outro, os serviços de transporte e de expedição. Uma vez que as faturas são emitidas o mais tardar nos últimos dias de cada exercício fiscal, o imposto sobre os serviços prestados no mês em causa é incluído nos registos e na declaração de IVA relativos ao mês da prestação do serviço.

14 Neste âmbito, a TNT dirigiu-se ao Minister Finansów para obter uma informação vinculativa relativa às disposições do direito fiscal aplicáveis no domínio do imposto sobre os bens e serviços e, nomeadamente, sobre a questão de saber se a referida sociedade tinha o direito, nos termos do artigo 19.º, n.º 13, ponto 2, da lei do IVA, de contabilizar a operação tributável no exercício fiscal no qual a fatura foi emitida, mesmo que ainda não tenha recebido o pagamento naquela data e que ainda não tenham decorrido 30 dias desde a prestação do serviço em causa ou se, em caso de resposta negativa, tinha o direito de considerar a data da emissão da fatura como aquela em que a dívida de imposto surgiu, nos termos do artigo 19.º, n.º 4, da lei do IVA, ignorando os requisitos do artigo 19.º, n.º 3, ponto 2, da referida lei, o que seria contrário ao artigo 66.º da diretiva IVA.

15 Na sua informação vinculativa de 14 de dezembro de 2009, o Minister Finansów declarou que o ponto de vista da TNT não tinha fundamento. No caso dos serviços de correio prestados pela TNT, o Minister Finansów considerou que a obrigação fiscal surgia nos termos dos princípios gerais fixados no artigo 19.º, n.os 1 e 4, da lei do IVA. Para os restantes serviços (de transporte e de expedição), o momento em que intervém o facto gerador da obrigação fiscal deve ser fixado em conformidade com as regras previstas no artigo 19.º, n.º 13, ponto 2, da lei do IVA. No caso destes serviços, o imposto devido deve estar refletido na liquidação do mês em que o imposto surgiu e não na do mês em que foi emitida a fatura relativa ao serviço prestado.

16 A TNT interpôs em seguida um recurso no Wojewódzki Sąd Administracyjny de Varsóvia. Em apoio do seu recurso, alegou que tinha direito a contabilizar as operações tributáveis para

efeitos de IVA em relação a todos os serviços prestados, quer se trate de serviços de correio quer de serviços de transporte e de expedição, no exercício fiscal no qual emitiu a fatura que comprova o respetivo serviço, mesmo que nesse exercício ainda não tenha recebido nenhum pagamento e ainda não tenham decorrido 30 dias desde que esses serviços foram prestados.

17 Por sentença de 30 de setembro de 2010, o Wojewódzki Sąd Administracyjny negou provimento ao recurso da TNT que, por conseguinte, interpôs recurso de cassação para o Naczelny Sąd Administracyjny.

18 No seu recurso, a TNT acusa o Wojewódzki Sąd Administracyjny de ter interpretado erradamente o artigo 19.º, n.º 13, ponto 2, alíneas a) e b), da lei do IVA, por não ter tido em conta os artigos 63.º a 66.º da diretiva IVA. Segundo a TNT, o artigo 66.º da diretiva IVA prevê que a obrigação fiscal surge com a ocorrência de um determinado facto, o mais tardar na data em que o pagamento é recebido. Em contrapartida, as disposições nacionais determinam erradamente que a obrigação fiscal surge com o recebimento do preço, porém, o mais tardar até uma determinada data (30 dias) a contar da prestação do serviço.

19 Ao examinar o recurso, o órgão jurisdicional de reenvio suscitou dúvidas acerca da interpretação do artigo 66.º da diretiva IVA e considerou que o mérito dos fundamentos invocados pela TNT devia ser apreciado tendo em conta a interpretação das disposições desta diretiva.

20 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) As disposições do artigo 66.º, alíneas a) [a] c), da [d]iretiva [IVA] devem ser interpretadas no sentido de que, quando um sujeito passivo emite uma fatura que comprova um serviço abrangido pela faculdade que este artigo concede ao Estado-Membro (derrogação do disposto nos artigos 63.º [a] 65.º da [d]iretiva [IVA]), se pode determinar, com base na alínea b) do artigo 66.º da [d]iretiva [IVA], que o imposto (a dívida fiscal) se torna exigível na data do pagamento, porém, o mais tardar, [n]o trigésimo dia a contar da data em que o serviço foi prestado?

2) As disposições do artigo 66.º, alíneas a) e b), da [d]iretiva [IVA] devem ser interpretadas no sentido de que se opõem às disposições nacionais do artigo 19.º, n.º 13, ponto 2, alíneas a) e b), da lei [do IVA], segundo as quais a data da constituição da dívida fiscal (o facto após a ocorrência do qual o imposto se torna exigível para algumas transações) para serviços de transporte e de expedição também é a data do recebimento da totalidade ou de uma parte do pagamento, porém, o mais tardar, o trigésimo dia a contar da data em que este serviço é prestado, nos casos em que uma fatura que preveja um prazo de pagamento superior é emitida e entregue ao adquirente no prazo de sete dias a contar da data em que o serviço foi prestado, mas o adquirente do serviço tem direito à dedução no exercício fiscal no qual recebeu a fatura, independentemente de ter ou não procedido ao pagamento?»

Quanto às questões prejudiciais

21 Com as suas duas questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 66.º da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional segundo a qual o IVA se torna exigível, em relação aos serviços de transporte e de expedição, na data do recebimento da totalidade ou de uma parte do preço, mas o mais tardar 30 dias a contar do dia em que estes serviços são prestados, mesmo quando a fatura tiver sido emitida mais cedo e previr um prazo de pagamento posterior.

22 Há que reconhecer, em primeiro lugar, que resulta da diretiva IVA que o IVA se torna

exigível, em princípio, no momento preciso em que ocorre o facto gerador deste imposto. O artigo 63.º da referida diretiva reflete este princípio fundamental ao dispor que o facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível na data em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

23 O artigo 66.º da diretiva IVA autoriza, contudo, os Estados-Membros a prever que o IVA se torne exigível após a ocorrência do facto gerador num dos três momentos seguintes, a saber, o mais tardar no momento da emissão da fatura, o mais tardar no momento em que o pagamento é recebido ou, se a fatura não for emitida ou caso seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.

24 Na medida em que constitui uma derrogação à regra enunciada no artigo 63.º da diretiva IVA, o artigo 66.º da mesma deve ser objeto de interpretação estrita (v., por analogia, acórdão de 7 de março de 2013, Efir, C-19/12, n.º 31).

25 Embora o facto de o legislador ter alargado amplamente o âmbito das derrogações admissíveis permita supor que quis deixar aos Estados-Membros um amplo poder de apreciação (v. acórdão de 26 de outubro de 1995, Italitica, C-144/94, Colet., p. I-3653, n.º 15), contudo, isso não permite considerar que um Estado-Membro dispõe de uma margem de apreciação para determinar um momento em que o imposto se torna exigível diferente dos momentos previstos no artigo 66.º, alíneas a) a c), da diretiva IVA.

26 Ora, em primeiro lugar, o artigo 19.º, n.º 13, ponto 2, da lei do IVA prevê que, no que respeita a certas operações, no caso em apreço os serviços de transporte e de expedição, a dívida de imposto constitui-se na data em que a totalidade ou uma parte do preço é recebida, no entanto, o mais tardar no trigésimo dia a contar da data em que a prestação do serviço em causa foi realizada.

27 Em segundo lugar, há que salientar que, nos termos do artigo 66.º, alínea b), da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o IVA se torne exigível, «[o] mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido». Esta disposição fixa prazos e indica o último momento da exigibilidade do IVA para dadas operações que um Estado-Membro decidiu regulamentar dessa forma. Esse momento corresponde ao recebimento do preço da operação.

28 O Tribunal de Justiça já teve a ocasião de interpretar o artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54) [atual artigo 66.º, alínea a), da diretiva IVA], no sentido de que, quando um Estado-Membro opta pela derrogação prevista nesta disposição, isto é, quando torna o imposto exigível o mais tardar no momento da emissão da fatura ou do documento que a substitua, tem a faculdade, prevista no terceiro travessão do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 77/388 [atual artigo 66.º, alínea c), da diretiva IVA], de prever que o imposto se torna exigível «nos casos em que a fatura 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» (v. acórdão Italitica, já referido, n.º 22).

29 Importa igualmente salientar que, nesse mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça acrescentou que, «se essa faculdade não foi prevista para o caso de um Estado-Membro optar pela derrogação prevista no segundo travessão [do artigo 10.º, n.º 2, da Diretiva 77/388, atual artigo 66.º, alínea b), da diretiva IVA], isso resulta provavelmente do facto de o legislador [da União] 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» (v.,

neste sentido, acórdão Italitica, já referido, n.º 23).

30 Daqui resulta que o legislador não previu a faculdade de um Estado-Membro, que escolhe a opção prevista no artigo 66.º, alínea b), da diretiva IVA, estabelecer um prazo após o qual o imposto se torna exigível. Além disso, a aplicação do artigo 66.º, alínea c), desta diretiva e o prazo que o mesmo prevê só podem estar ligados à deste artigo, alínea a), pois o prazo está subordinado à falta de fatura ou à sua emissão tardia e não à falta de recebimento ou a um recebimento tardio.

31 Há igualmente que recordar que, como resulta do considerando 24 da diretiva IVA, os conceitos de «facto gerador» e de «exigibilidade do imposto» deverão ser harmonizados, a fim de que a aplicação e as alterações posteriores do sistema comum do IVA produzam efeitos na mesma data. O legislador da União entendeu harmonizar de forma máxima a data em que surge a obrigação fiscal em todos os Estados-Membros a fim de garantir uma cobrança uniforme desse imposto.

32 Nestas circunstâncias, a situação na qual a obrigação fiscal surge o mais tardar 30 dias a contar da prestação do serviço, desde que o recebimento do preço não tenha tido lugar antes dessa data, não é conforme com a diretiva IVA, pois essa formulação conduziria à conjugação da redação do artigo 66.º, alínea b), desta diretiva com um prazo no qual o imposto se torna exigível.

33 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que subsistem dúvidas quanto ao ponto de saber se, no decurso do período anterior à adoção do artigo 167.º-A da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, os Estados-Membros estavam autorizados a introduzir um sistema no qual o adiamento do momento em que o imposto se tornava exigível junto do fornecedor não correspondia ao adiamento do momento em que surgia o direito a dedução do IVA a montante, pelo adquirente, o qual tinha o direito de efetuar a dedução a partir da receção da fatura.

34 Há que salientar que esse artigo 167.º-A foi introduzido com o objetivo de permitir aos Estados-Membros a introdução de uma derrogação relativa à data em que o direito a dedução pode ser exercido pelos sujeitos passivos de IVA no quadro de um regime facultativo de contabilidade de caixa destinado a simplificar o pagamento do imposto pelas pequenas empresas.

35 Há que reconhecer, a este respeito, que, embora o dito artigo 167.º-A se refira diretamente ao artigo 66.º, alínea b), da diretiva IVA, essa disposição diz respeito à fixação do momento em que o adquirente pode fazer uso do seu direito a dedução do IVA a montante. Ora, o caso pendente no órgão jurisdicional nacional diz exclusivamente respeito à questão da exigibilidade do imposto junto do fornecedor.

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 66.º da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional segundo a qual o IVA se torna exigível, em relação aos serviços de transporte e de expedição, na data do recebimento da totalidade ou de uma parte do preço, mas o mais tardar 30 dias a contar do dia em que estes serviços são prestados, mesmo quando a fatura tiver sido emitida mais cedo e previr um prazo de pagamento posterior.

Quanto às despesas

37 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

O artigo 66.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional segundo a qual o imposto sobre o valor acrescentado se torna exigível, em relação aos serviços de transporte e de expedição, na data do recebimento da totalidade ou de uma parte do preço, mas o mais tardar 30 dias a contar do dia em que estes serviços são prestados, mesmo quando a fatura tiver sido emitida mais cedo e previr um prazo de pagamento posterior.

Assinaturas

** Língua do processo: polaco.