

61992J0010

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 20 DE OUTUBRO DE 1993. - MAURIZIO BALOCCHI CONTRA MINISTERO DELLE FINANZE DELLO STATO. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: TRIBUNALE DI GENOVA - ITALIA. - SEXTA DIRECTIVA IVA - APURAMENTO DO MONTANTE LIQUIDO DO IVA - PAGAMENTO POR CONTA DESSE MONTANTE. - PROCESSO C-10/92.

Colectânea da Jurisprudência 1993 página I-05105

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

1. Questões prejudiciais ° Solicitação da intervenção do Tribunal de Justiça ° Necessidade de debate contraditório prévio ° Apreciação pelo tribunal nacional

(Tratado CEE, artigo 177.)

2. Questões prejudiciais ° Solicitação da intervenção do Tribunal de Justiça ° Conformidade da decisão de reenvio com as regras de organização e de processo judiciais do direito nacional ° Verificação que não incumbe ao Tribunal de Justiça

(Tratado CEE, artigo 177.)

3. Disposições fiscais ° Harmonização das legislações ° Impostos sobre o volume de negócios ° Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ° Pagamento do imposto posteriormente à sua exigibilidade ° Regime nacional que impõe aos sujeitos passivos o pagamento de adiantamentos que revestem a natureza de pagamentos antecipados ° Incompatibilidade com a Sexta Directiva ° Possibilidade de os particulares invocarem as disposições correspondentes

(Directiva 77/388 do Conselho, artigos 10. e 22. , n.os 4 e 5)

Sumário

1. Ainda que, no quadro do processo previsto no artigo 177. do Tratado, possa afigurar-se do interesse de uma boa administração de justiça que uma questão prejudicial seja apresentada

apenas após debate contraditório, tal exigência não figura no número das condições requeridas para o desencadear do referido processo. Por isso, cabe exclusivamente ao órgão jurisdicional nacional apreciar a necessidade de ouvir o demandado antes de adoptar um despacho de reenvio.

2. No quadro do processo previsto no artigo 177.º do Tratado, não cabe ao Tribunal de Justiça verificar se a decisão pela qual foi solicitado a intervenção foi adoptada em conformidade com as regras de organização e de processo judiciais do direito nacional. O Tribunal de Justiça deve portanto ater-se à decisão de reenvio que emana de um órgão jurisdicional de um Estado-membro, enquanto tal decisão não tiver sido revogada no quadro das vias processuais previstas eventualmente pelo direito nacional.

3. Os artigos 10.º e 22.º, n.ºs 4 e 5, da Sexta Directiva 77/388, que dispõem, por um lado, que o imposto sobre o valor acrescentado se torna exigível no momento em que a entrega do bem ou a prestação de serviços sejam efectuadas e, por outro, que os Estados-membros podem derrogar a regra do pagamento aquando da apresentação da declaração periódica cobrando adiantamentos provisórios, constituem obstáculo a que disposições de direito nacional imponham aos sujeitos passivos o pagamento de um montante de imposto igual a 65% do montante total exigível em relação a um período que ainda não decorreu, de modo que os sujeitos passivos são levados, nalguns casos, a ter de pagar o imposto sobre operações que ainda não foram efectuadas. Tal regulamentação redundante, com efeito, em transformar os referidos adiantamentos em pagamentos antecipados contrários à regra da directiva, que pretende que os Estados-membros exijam o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado apenas por operações realizadas.

Os sujeitos passivos aos quais se exige tais pagamentos podem invocar perante o tribunal nacional as disposições supracitadas da Sexta Directiva.

Partes

No processo C-10/92,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo presidente do Tribunale di Genova, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Maurizio Balocchi

e

Ministero delle finanze,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação 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,

composto por: O. Due, presidente, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida e D. A. O. Edward, presidentes de secção, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg e J. L. Murray, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto

vistas as observações escritas apresentadas:

° em representação de Maurizio Balocchi, por Filippo Capozio, Giuseppe Conte e Giuseppe Giacomini, advogados no foro de Génova,

° 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, assistido por Franco Favara, avvocato dello Stato,

° em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, assistido por Alberto Dal Ferro, advogado no foro de Vicenza, e Monica Medici, advogada no foro de Modena,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de Maurizio Balocchi, do Governo italiano, do Governo do Reino Unido, representado por Susan Cochrane, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, e Stephen Richards, barrister, e da Comissão, na audiência de 10 de Fevereiro de 1993,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 24 de Março de 1993,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 18 de Dezembro de 1991, chegado ao Tribunal de Justiça em 9 de Fevereiro de 1992, o presidente do Tribunale di Genova apresentou, nos termos do artigo 177.º do Tratado, várias questões prejudiciais relativas à interpretação 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 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe Maurizio Balocchi, nacional italiano, ao Ministério das Finanças italiano, a propósito do pagamento de um adiantamento provisório relativo ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "IVA").

3 A regulamentação italiana em matéria de IVA fixa a duração do exercício fiscal em um ano (de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro). Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração anual por cada exercício fiscal, o mais tardar até 5 de Março do ano seguinte. Essa declaração anual tem carácter resumido. Com efeito, ao longo desse exercício, os sujeitos passivos são obrigados a efectuar pagamentos mensais ou trimestrais, consoante a importância do seu volume de negócios. Quando apresentarem à administração fiscal a sua declaração anual, os sujeitos passivos, consoante o caso, pagam o saldo do IVA restante devido pela actividade do exercício completo ou recuperam o que pagaram em excesso.

4 Antes de 1991, o montante do IVA devido em relação ao último trimestre do ano era em princípio pago aquando da declaração anual do mês de Março do ano seguinte. Essa regra foi modificada pelo artigo 6.º, segundo parágrafo, da Lei n.º 405/90 de 29 de Dezembro de 1990 (a seguir "Lei n.º 405/90", suppl. ord. GURI n.º 303 de 31 de Dezembro de 1990) que entrou em vigor

em 1 de Janeiro de 1991.

5 Por força do novo regime, os sujeitos passivos obrigados a pagamentos mensais devem, em 20 de Dezembro o mais tardar, pagar, a título de adiantamento sobre o IVA devido em relação a esse mesmo mês, um montante igual a 65% do pagamento que efectuaram (ou que deveriam ter efectuado) em relação ao mês de Dezembro do ano precedente. Se prevêem que o montante devido em relação ao mês de Dezembro do ano em curso será inferior ao pago em relação ao mesmo mês do ano precedente, os sujeitos passivos podem optar por pagar, nos mesmos prazos, um montante igual a 65% do montante do IVA que calculam dever pagar em relação ao mês de Dezembro em curso.

6 Por outro lado, os sujeitos passivos adstritos à obrigação de efectuar pagamentos trimestrais devem pagar, em 20 de Dezembro o mais tardar, também, a título de adiantamento sobre o pagamento a efectuar aquando da declaração anual, um montante igual a 65% do pagamento que foi efectuado (ou que deveria ter sido efectuado) em relação ao quarto trimestre do ano precedente ou, se for inferior, do a efectuar em relação ao quarto trimestre do ano em curso.

7 Para calcular o adiantamento a pagar antes de 20 de Dezembro do ano em curso, são, por isso, propostas ao sujeito passivo duas possibilidades, quer esteja sujeito à obrigação de efectuar pagamentos mensais quer trimestrais. Pode basear o seu cálculo na soma paga no ano precedente a título de último pagamento (mensal ou trimestral), ou no montante do IVA que pensa dever pagar no fim do ano em curso a título do último pagamento (mensal ou trimestral). Neste segundo caso, o artigo 6.º, quinto parágrafo, da Lei n.º 405/90 dispõe, todavia, que um agravamento de 20% sobre as somas não pagas é cominado ao sujeito passivo que não pague todo ou parte do montante devido.

8 M. Balocchi exerce a profissão de administrador de bens imobiliários em Itália e, por isso, é sujeito passivo do IVA. Cabendo na categoria de contribuintes cujo volume de negócios anual é inferior a 360 milhões de LIT, beneficia do regime de pagamentos trimestrais, dito "regime simplificado". Por esta razão, deve, por força do artigo 33.º do Decreto n.º 633/72 do Presidente da República (suppl. ord. GURI n.º 292 de 1 de Novembro de 1972), efectuar pagamentos periódicos antes do quinto dia do segundo mês que se segue a cada um dos três primeiros trimestres do ano. Desde 1991, é obrigado, em relação ao quarto trimestre, a pagar, em 20 de Dezembro o mais tardar, o adiantamento previsto pelo artigo 6.º, segundo parágrafo, da Lei n.º 405/90.

9 M. Balocchi critica o artigo 6.º, já referido, por impor o pagamento, antes do fim do último trimestre do ano, de um adiantamento sobre o IVA atinente ao conjunto desse trimestre. Por esse facto, uma parte do adiantamento a pagar seria atinente ao IVA sobre prestações ainda não efectuadas e sobre montantes ainda não recebidos.

10 Esta disposição é contrária aos artigos 10.º e 11.º da Sexta Directiva, que, segundo M. Balocchi, só permitem exigir o IVA a partir do momento em que a operação tributável é realizada. Para fazer valer a sua opinião, M. Balocchi solicitou a intervenção do Tribunale di Genova em recurso em que pede a declaração de incompatibilidade da disposição italiana já referida com o direito comunitário e requer ao presidente do Tribunale a suspensão, em relação a ele e a título provisório, da obrigação de pagar o adiantamento decorrente dessa disposição. O presidente do Tribunale, entendendo, por outro lado, que a solução do litígio quanto ao fundo dependia da interpretação do direito comunitário, apresentou ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

"1) Os artigos 10. e 11. da Sexta Directiva do Conselho CEE ° 77/388/CEE ° de 17 de Maio de 1977 (JO L 145 de 13.6.1977) harmonizaram as noções de 'facto gerador' e de 'momento de exigibilidade' do imposto? Em caso afirmativo, as referidas normas atribuíram aos particulares direitos susceptíveis de serem invocados perante os órgãos jurisdicionais nacionais?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o que é que se deve entender por facto gerador do imposto e por momento da sua exigibilidade? Os artigos 10. e 11. da citada directiva, tal como interpretados pelo Tribunal de Justiça, obstam à aplicação de uma norma nacional (o artigo 6. da Lei n. 405/90) que impõe aos prestadores de serviços a obrigação de pagarem IVA relativamente a prestações que ainda não efectuaram e a remunerações ainda não recebidas?"

11 Para mais ampla exposição dos factos do litígio no processo principal, da tramitação processual bem como das observações escritas apresentadas perante o Tribunal de Justiça, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

Quanto à admissibilidade

12 O Governo italiano sustenta, em primeiro lugar, que a questão prejudicial foi apresentada no quadro de um processo que não obedece ao princípio do contraditório, pois o Ministério das Finanças italiano não teve ocasião de intervir e de apresentar as suas observações contra os argumentos avançados por M. Balocchi. Deveria, por isso, ser considerada inadmissível.

13 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que pode, certamente, afigurar-se do interesse de uma boa administração de justiça que uma questão prejudicial seja apresentada apenas após debate contraditório.

14 Convém todavia reconhecer que a existência de um debate contraditório prévio não figura no número das condições requeridas para o desencadear do processo previsto no artigo 177. do Tratado e que cabe exclusivamente ao órgão jurisdicional nacional apreciar a necessidade de ouvir o demandado antes de adoptar um despacho de reenvio (v. acórdão do Tribunal de Justiça de 28 de Junho de 1978, Simmenthal, 70/77, Recueil, p. 1453).

15 O Governo italiano contesta em seguida a admissibilidade do pedido prejudicial, em virtude de o órgão jurisdicional de reenvio não ser competente em matéria fiscal.

16 Esse argumento releva do direito nacional e não poderá, por conseguinte, ser acolhido. O Tribunal de Justiça, com efeito, declarou, em princípio, no acórdão de 14 de Janeiro de 1982, Reina (65/81, Recueil, p. 33, n. 7), que não lhe incumbe verificar se a decisão pela qual foi solicitado a intervir foi adoptada em conformidade com as regras de organização e de processo judiciais de direito nacional.

17 O Tribunal de Justiça deve portanto ater-se à decisão de reenvio que emana de um órgão jurisdicional de um Estado-membro, enquanto tal decisão não tiver sido revogada no quadro das vias processuais previstas eventualmente pelo direito nacional.

Quanto ao fundo da causa

Quanto às condições de legalidade de um sistema de adiantamentos

18 O despacho de reenvio tem em vista, em substância, saber, em primeiro lugar, se as disposições pertinentes da Sexta Directiva constituem obstáculo a que uma legislação nacional imponha aos sujeitos passivos a obrigação de pagar um montante de IVA igual a 65% do montante total exigível em relação a um período fiscal que ainda não decorreu.

19 A norma italiana em litígio, que figura no artigo 6. da Lei n. 405/90, obriga os sujeitos passivos a pagar, quando o último mês ou trimestre do ano ainda não terminou, um adiantamento de 65% sobre o IVA devido em relação à totalidade desse período. O requerente no processo principal bem como a Comissão sustentam que esse adiantamento tem por efeito obrigar os sujeitos passivos a pagar o IVA sobre operações ainda não realizadas e que a disposição que prevê esse adiantamento é por isso contrária ao artigo 10. , n. 2, da Sexta Directiva.

20 O IVA é um imposto sobre o volume de negócios realizado pela entrega de um bem (fornecimento de uma mercadoria) ou pela prestação de um serviço. Como o sublinha com razão o advogado-geral, resulta do sistema da Sexta Directiva que este imposto é em princípio pagável apenas a posteriori.

21 Há que recordar, com efeito, que as disposições do artigo 10. da Sexta Directiva harmonizaram as noções de facto gerador e de exigibilidade do imposto.

22 Segundo o artigo 10. , n. 1, da Sexta Directiva, por facto gerador do imposto entende-se "o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto". A exigibilidade, por seu lado, designa "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".

23 O artigo 10. , n. 2, dispõe que "o facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectua a entrega do bem ou a prestação de serviços".

24 Convém todavia sublinhar que uma distinção deve estabelecer-se entre, por um lado, as noções de facto gerador e de exigibilidade do imposto, visadas no artigo 10. , e, por outro, a de pagamento do imposto. As disposições da Sexta Directiva relativas ao regime de pagamento do IVA não foram referidas no despacho de reenvio. São todavia pertinentes no caso em apreço. A regra geral, que figura no artigo 22. , n. 5, da mesma directiva, é que "os sujeitos passivos devem pagar o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado no momento da apresentação da declaração periódica". Segundo o n. 4 do mesmo artigo, a declaração é apresentada após o termo do período fiscal, num prazo fixado pelos Estados-membros, que não pode ultrapassar dois meses.

25 Todavia, tendo em conta o facto de, no domínio do IVA, os sujeitos passivos agirem como cobradores de impostos por conta do Estado e para evitar que importantes somas de dinheiros públicos se acumulem nas suas mãos ao longo do exercício fiscal, o artigo 22. , n. 5, da Sexta Directiva autoriza os Estados-membros a derrogar a regra do pagamento aquando da apresentação da declaração periódica e a cobrar adiantamentos provisórios.

26 Como, no momento do pagamento desses adiantamentos, as contas do período em causa não foram em geral ainda apuradas, é permitido aos Estados-membros prever como ponto de referência o volume de negócios realizado ao longo do período correspondente do ano anterior. É certamente possível que esse número ultrapasse o efectivamente realizado durante o período coberto pelo adiantamento, sempre que se produziu uma baixa mesmo ligeira em relação ao ano precedente. Para evitar este risco, basta que os Estados-membros dêem aos sujeitos passivos a faculdade de determinar o adiantamento a pagar em função do volume de negócios que, segundo os seus cálculos por estimativa, terão efectivamente realizado no termo do período que expirou, e não os tributem excessivamente no caso de calcularem por defeito de boa fé a soma que

efectivamente será devida.

27 A particularidade da legislação italiana assenta em que impõe aos sujeitos passivos, que não querem tomar por referência o IVA pago com base no período correspondente do ano precedente, pagar um adiantamento calculado em função do volume de negócios que será realizado ao longo de um período que ainda não decorreu. Tal sistema pode conduzir os sujeitos passivos, dos quais uma parte importante do volume de negócios é realizada ao longo dos onze últimos dias do ano, como é o caso da indústria hoteleira, a dever pagar o IVA sobre operações que não estão ainda efectuadas. Para estes sujeitos passivos, a disposição criticada da lei italiana redundaria em transformar os adiantamentos em pagamentos antecipados contrários à regra da directiva, que pretende que os Estados-membros exijam o pagamento do IVA apenas por operações realizadas.

28 Que os adiantamentos se tornam assim pagamentos antecipados é particularmente evidente no caso dos sujeitos passivos obrigados a pagamentos mensais. Em relação a estes, o montante do adiantamento corresponde numa proporção quase idêntica ao número de dias do mês que decorreram entre 1 e 20 de Dezembro, isto é, 64,5%. Por isso, a menor variação por defeito do volume de negócios realizado de um ano para o outro, como o menor erro no cálculo por estimativa do volume de negócios que será realizado no fim do ano em curso, terá por consequência a obrigação de pagar um adiantamento manifestamente superior à soma efectivamente exigível em 20 de Dezembro do ano em curso. Em contrapartida, para os sujeitos passivos obrigados a pagamentos trimestrais, o risco é menor pois 88% do trimestre decorreu já quando, em 20 de Dezembro, deve ser pago o adiantamento de 65% devido em relação ao último trimestre do ano em curso.

29 O Governo italiano nota, a este propósito, que proporciona ao sujeito passivo a faculdade de tomar por referência o seu volume de negócios efectivo em relação ao mês ou ao trimestre em curso, de preferência a referir-se ao realizado no ano precedente na base do mês ou do trimestre correspondente.

30 Essa faculdade não é decisiva. O problema inerente à legislação italiana apresenta-se quer o ponto de referência seja o ano em curso ou o ano anterior.

31 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à questão apresentada que as disposições dos artigos 10. e 22. , n.os 4 e 5, da Sexta Directiva constituem obstáculo a que uma legislação nacional imponha aos sujeitos passivos uma obrigação de pagar um montante de IVA igual a 65% do montante total exigível em relação a um período que ainda não decorreu.

Quanto ao efeito directo das disposições pertinentes da directiva

32 Resulta em seguida do despacho de reenvio que o tribunal nacional procura, em segundo lugar, saber se as disposições da Sexta Directiva pertinentes no caso em apreço constituem obstáculo à aplicação do artigo 6. da Lei n. 405/90, que impõe aos prestadores de serviços uma obrigação de pagar o IVA sobre prestações que não foram ainda efectuadas, e se conferem aos particulares direitos que podem fazer valer perante o tribunal nacional.

33 Para responder a essa questão, basta remeter para a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, relativa à invocabilidade das directivas (v. acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53).

34 Resulta dessa jurisprudência que, apesar da margem de manobra relativamente importante dos Estados-membros para a execução de determinadas disposições da Sexta Directiva, os particulares podem invocar com utilidade perante o tribunal nacional as disposições da directiva que forem suficientemente claras, precisas e incondicionais.

35 As disposições dos artigos 10. e 22. , n.os 4 e 5, satisfazem esses critérios. Conferem, por essa razão, aos particulares direitos de que se podem prevalecer perante os tribunais nacionais para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com elas.

36 Convém, por conseguinte, responder às questões submetidas pelo presidente do Tribunale di Genova da forma seguinte:

1) As disposições dos artigos 10. e 22. , n.os 4 e 5, 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, constituem obstáculo a que disposições de direito nacional imponham aos sujeitos passivos pagar um montante de IVA igual a 65% do montante total exigível em relação a um período que ainda não decorreu.

2) Os sujeitos passivos aos quais se exige tais pagamentos podem invocar perante o tribunal nacional as disposições da directiva aplicáveis, isto é, os artigos 10. e 22. , n.os 4 e 5.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

37 As despesas efectuadas pelo Governo 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.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo presidente do Tribunale di Genova, por despacho de 18 de Dezembro de 1991, declara:

1) As disposições dos artigos 10. e 22. , n.os 4 e 5, 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, constituem obstáculo a que disposições de direito nacional imponham aos sujeitos passivos o pagamento de um montante de IVA igual a 65% do montante total exigível em relação a um período que ainda não decorreu.

2) Os sujeitos passivos aos quais se exige tais pagamentos podem invocar perante o tribunal nacional as disposições da directiva aplicáveis, isto é, os artigos 10. e 22. , n.os 4 e 5.