



com os artigos 4.º e 10.º 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 (1) (a seguir «Sexta Directiva»). Trata-se de uma questão que pode ser respondida sem que sejam conhecidos os detalhes das disputas entre a SFI e os serviços fiscais.

3 A segunda questão apresenta-se de modo menos claro, quanto mais não seja porque recorre a uma terminologia, «calcul en dehors» (calculado com o IVA incluído) e «calcul en dedans» (calculado sem o IVA incluído), estranha às directivas comunitárias em matéria de IVA. Além disso, pede-nos para exercermos o nosso controlo em relação, simultaneamente, a uma disposição do Tratado e a um princípio do sistema comunitário do IVA. Mas a sua complexidade é mais aparente que real. O estudo do processo e as observações apresentadas na audiência demonstram, efectivamente, que se trata, no fundo, de saber qual a matéria colectável a que se deve atender para efeitos da aplicação do IVA à regalia em espécie, que constitui o facto de se colocar à disposição de um assalariado um bem da empresa relativamente ao qual o IVA foi pago noutro Estado-Membro. Também a esta questão se pode responder de forma útil, sem se fazer referência à situação exacta da SFI.

Quanto à primeira questão

4 Relativamente à primeira questão, notar-se-á, em primeiro lugar, que, se nos é pedido que apreciemos a compatibilidade da posição da administração fiscal com o direito comunitário, é porque a SFI contesta esta posição desenvolvendo uma argumentação na qual se socorre do direito comunitário. De acordo com a tese da SFI, o prazo de prescrição deve começar a correr, para o devedor, no momento em que surge a sua dívida e em que o credor, correlativamente, pode invocar o seu direito.

5 Ora, e é aí que, em seu entender, intervém o direito comunitário, o artigo 10.º da Sexta Directiva dispõe, no n.º 1, que:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva:

a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se 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, ainda que o pagamento possa ser diferido.»

6 Neste raciocínio, a data a partir da qual começa a correr o prazo de prescrição resultava do direito comunitário, uma vez que essa data não podia ser diferente da da exigibilidade, que a Sexta Directiva fixou como sendo aquela em que ocorre o facto gerador do imposto, tal como foi definido na directiva. Ao escolher outra data, o legislador belga teria violado a Sexta Directiva, e a SFI, como qualquer outro sujeito passivo, poderia invocar essa violação.

7 Este raciocínio, aparentemente rigoroso, deve no entanto ser afastado, porque assenta em premissas inexactas. A primeira inexactidão decorre de uma concepção errónea da noção de exigibilidade. Com efeito, não é pelo facto de uma imposição ser exigível que deve ser imediatamente liquidada. Uma imposição é exigível porque foi efectuada a operação tributada ou, para retomar os termos da Sexta Directiva, porque ocorreu o facto gerador do imposto. Mas o facto de o imposto ser exigível não significa, de modo algum, que o devedor tenha de o liquidar imediatamente. Imagine-se um comerciante que faça chegar diariamente ao Tesouro Público o montante de IVA de que é devedor pelas vendas realizadas durante o dia? Esta distinção de bom senso entre exigibilidade e pagamento foi efectuada, e ninguém se admirará, pelo legislador comunitário. Na Sexta Directiva, aparece não apenas no artigo 10.º, cujos termos acabamos de

recordar, mas também no artigo 22., que estatuí, nos seus n.os 4 e 5, que:

«4. Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração em prazo a fixar pelos Estados-Membros. Tal prazo não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período fiscal. O período fiscal será fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses. Todavia, os Estados-Membros podem fixar períodos diferentes, os quais, porém, não excederão um ano.

Da declaração devem constar todos os dados necessários ao apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar, incluindo, se for o caso, e na medida em que se afigure necessário para a determinação da matéria colectável, o montante global das operações relativas a este imposto e a essas deduções, e bem assim o montante das operações isentas.

5. Os sujeitos passivos devem pagar o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado no momento da apresentação da declaração periódica. Todavia, os Estados-Membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante ou cobrar adiantamentos provisórios.»

8 Revela-se assim, e não pode ser mais claro, que a exigibilidade é um conceito técnico que não pode ser confundido com a obrigação de proceder efectivamente ao pagamento do IVA. Verifica-se, nomeadamente, no mecanismo de dedução, característico do sistema comunitário do IVA, tal como resulta do artigo 17., n. 1, da Sexta Directiva, nos termos do qual o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. O mecanismo de dedução, regulado pelos artigos 17. a 20. da Sexta Directiva, pela própria forma como se encontra organizado, evidencia aliás claramente que o montante do IVA que deve ser liquidado por um operador não é, em princípio, o resultante das operações tributáveis que realizou e que tornaram exigível o pagamento de IVA, uma vez que, para determinar o montante efectivo a pagar ao Tesouro Público, haverá que proceder à dedução dos créditos de IVA de que dispõe o operador a título do imposto que já pagou aquando da aquisição, aos seus fornecedores, dos bens e serviços necessários ao exercício da sua actividade. Esta falta de concordância entre o que é exigível e o que deve ser pago proíbe, tanto no plano dos conceitos como no do processo fiscal, que se confunda exigibilidade com início do prazo de prescrição.

9 A segunda premissa errónea do raciocínio da SFI situa-se ao nível do âmbito de aplicação da Sexta Directiva. Para a SFI, as modalidades de cobrança do IVA incluíam-se na harmonização realizada por esta directiva. Ora, tal não é manifestamente o caso.

10 O simples aflorar das subdivisões da Sexta Directiva já revela, como muito justamente salienta o Governo belga, que esta, embora abranja todos os aspectos do direito material do regime comunitário do IVA, está longe de regular todas as modalidades processuais de financiamento do referido regime, pois as únicas disposições que lhe consagra são as do título XIII, relativo às obrigações dos devedores do imposto, no qual se insere o referido artigo 22. Sublinhe-se, aliás, de passagem, que o próprio artigo 22. deixa uma margem de apreciação não negligenciável aos Estados-Membros, tanto na definição do período fiscal no termo do qual o sujeito passivo deve apresentar uma declaração e na fixação do prazo em que a referida declaração deve ser apresentada, como na fixação do termo para pagamento efectivo do imposto pelo sujeito passivo (2).

11 O facto de as modalidades de cobrança do IVA escaparem, em grande parte, à harmonização comunitária é confirmado pela Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e de Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros (3), e relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 79/1071/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979 (4). Como salienta o Governo belga, a Directiva 76/308 não só não contém qualquer referência às regras comuns que regem a matéria da cobrança do IVA

como prevê expressamente no seu artigo 6.º, n.º 1, que «A pedido da autoridade requerente, a autoridade requerida procederá, de acordo como as disposições legislativas, regulamentares ou administrativas aplicáveis à cobrança de créditos similares constituídos no Estado-Membro onde ela tem a sua sede, à cobrança dos créditos que sejam objecto de um título executivo», o que pressupõe a inexistência de um regime comum de cobrança do IVA.

12 Falta analisar, a título da primeira questão, se o legislador belga, ao instaurar um regime em que o prazo de prescrição começa a correr a partir do dia 20 do mês seguinte ao trimestre no decurso do qual teve lugar a sua inscrição no IVA para operações sujeitas ao IVA e realizadas antes da referida inscrição, utilizou a liberdade, que lhe é deixada pela Sexta Directiva, de fixar as regras de cobrança do IVA, de modo compatível com o direito comunitário. É, com efeito, jurisprudência constante que, mesmo quando actuam no quadro da autonomia processual que lhes é reconhecida pelo direito comunitário, os Estados-Membros não podem regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a assegurar a protecção dos direitos que decorrem, para os particulares, do efeito directo do direito comunitário, prevendo modalidades menos favoráveis do que as modalidades relativas a acções análogas de direito interno, ou regulamentadas de forma a tornar praticamente impossível o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (5).

13 Esclareça-se, antes de mais, que, para as empresas já registadas, o prazo de prescrição começa a correr, nos termos da regulamentação belga, a partir do dia 20 do mês seguinte ao período trimestral em que se realizou a operação tributável, ou seja, precisamente a partir do dia em que expira o prazo concedido à empresa para apresentar a sua declaração relativa ao referido período. Isto não foi contestado e dificilmente o poderia ser.

14 Com efeito, a escolha da data em que se devem efectuar, simultaneamente, a apresentação da declaração e o pagamento operado pela regulamentação fiscal belga inscreve-se perfeitamente no quadro traçado pelos n.os 4 e 5 do já referido artigo 22.º da Sexta Directiva e a fixação do início do prazo de prescrição nessa mesma data beneficia de uma certa coerência. Como pertinentemente salientou o Governo do Reino Unido, seria muito curioso que o sujeito passivo pudesse começar a beneficiar de um prazo de prescrição antes da data em que a administração fiscal, tendo recebido a sua declaração, está efectivamente em condições de verificar a sua sinceridade, procedendo às fiscalizações que lhe parecem adequadas, e de decidir as liquidações adicionais exigidas por eventuais inexactidões na referida declaração. Estabelecer como início do prazo de prescrição, que se destina a assegurar uma segurança jurídica aos operadores honestos, mas ao mesmo tempo susceptível de garantir a impunidade dos que o são menos, uma data em que a administração fiscal, por não estar na posse da declaração do sujeito passivo, se encontra na mais completa incapacidade de actuar para preservar os interesses do Tesouro Público, era abrir a porta à fraude e prejudicar gravemente a eficácia dos serviços encarregados de cobrar o imposto, uma vez que a fraude só pode ser verificada a partir da apresentação de uma declaração inexacta.

15 A organização deste regime é criticável no caso específico do novo sujeito passivo, que obriga a que o início do prazo de prescrição seja transferido para o dia 20 do mês seguinte ao trimestre em que a administração fiscal procedeu à inscrição?

16 É verdade que, na altura em que ocorreram os factos do processo submetido ao órgão jurisdicional nacional, o registo ainda não tinha sido previsto pela regulamentação comunitária e que a qualidade de sujeito passivo não resulta do registo mas da satisfação das condições previstas no artigo 4.º da Sexta Directiva. Não vejo, no entanto, por que é que haveria que considerar, ao reportar para depois do registo a obrigação de declaração do sujeito passivo e a obrigação de pagamento que lhe está ligada, que a regulamentação fiscal belga violou os limites que a jurisprudência do Tribunal de Justiça traçou à autonomia processual dos Estados-Membros. Parece-me, pelo contrário, que, ao fixar como ponto de referência, nas relações entre a

administração fiscal e o sujeito passivo, a data de registo, ou seja, a data em que a administração, de algum modo, tomou conhecimento da declaração de início da actividade que prevê o artigo 22.º, n.º 1, da Sexta Directiva, a regulamentação belga tem em conta as exigências da segurança jurídica. Uma vez registado, o sujeito passivo não deve mais hesitar quer quanto ao prazo de que dispõe para cumprimento das suas obrigações periódicas quer quanto ao prazo de prescrição de que pode beneficiar. Do mesmo modo, o registo vai permitir a constituição, pela administração fiscal, de um processo em nome do contribuinte e o seu acompanhamento regular, ao passo que a recepção de declarações e de pagamentos emanados de um sujeito passivo não identificado e recenseado nessa qualidade podia constituir uma fonte de confusão certamente prejudicial, antes de mais, ao bom funcionamento da administração, podendo também revelar-se prejudicial ao próprio sujeito passivo.

17 A organização das relações entre o sujeito passivo e a administração a partir do registo parecem assentar em considerações de bom senso e não nos parece de modo algum traduzir uma intenção de restringir o exercício dos direitos do contribuinte.

18 Concluo, portanto, a propósito da primeira questão, que as disposições da Sexta Directiva, em especial os seus artigos 4.º, 10.º, n.º 1, e 22.º, não se opõem a uma regulamentação nacional que estabelece como início do prazo de prescrição para a cobrança de um imposto o dia 20 do mês seguinte ao trimestre no decurso do qual teve lugar o registo no IVA para as operações sujeitas a IVA e efectuadas antes do referido registo.

Quanto à segunda questão

19 No que diz respeito à segunda questão, serei breve, quanto mais não seja porque na audiência se verificou uma convergência de opiniões quanto à resposta que lhe devia ser dada.

20 Como já referi no n.º 3, supra, esta questão vai buscar à doutrina de direito fiscal uma terminologia que a Sexta Directiva ignora. Não restam no entanto dúvidas de que o órgão jurisdicional nacional pretende saber qual a matéria colectável com base na qual se calcula o IVA que, em virtude do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, incide sobre a concessão, por uma empresa, de regalias em espécie aos seus assalariados, no caso de essa empresa ter utilizado um prestador de serviços estabelecido noutro Estado-Membro para obter o serviço de que os interessados beneficiam. Mais exactamente, esta matéria colectável deve incluir o IVA correspondente à prestação de serviços proveniente doutro Estado-Membro e que aí foi pago?

21 Como muito justamente refere a Comissão, há que remeter para o artigo 11.º-A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, nos termos do qual a matéria colectável é constituída, «No caso de operações referidas no n.º 2 do artigo 6.º, pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação da serviços», e perguntar se por «montante das despesas suportadas» se deve entender montante com todos os impostos incluídos ou montante sem IVA.

22 Resulta da própria essência do regime comunitário do IVA, concebido para substituir os antigos sistemas de impostos em cascata por um sistema neutro, que o imposto deve ser sempre aplicado a uma matéria colectável onde não figura qualquer IVA.

23 Esta regra constava já do artigo 8.º 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 de imposto sobre o valor acrescentado (6), e foi vigorosamente reafirmada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 5 de Maio de 1982 (7) relativo à tributação de artigos usados importados. A Sexta Directiva recorda-o no seu artigo 11.º, relativamente ao IVA na importação.

24 Trata-se, portanto, de uma regra geral, que não é aplicada de modo diferente consoante a prestação de serviços seja efectuada por um prestador estabelecido no território nacional ou por

*um prestador estabelecido noutro Estado-Membro.*

*25 Pouco importa, portanto, como aliás admite o Governo belga, que no caso da SFI os veículos que esta coloca à disposição dos membros do seu pessoal para as suas necessidades privadas lhe tenham sido alugados por um prestador de serviços estabelecido no Luxemburgo.*

*26 É sempre o valor da prestação sem IVA que deve servir de matéria colectável para efeitos da tributação prevista no artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.*

*27 Uma vez que assim é, não se vislumbra onde possa existir uma discriminação relativamente às prestações fornecidas a partir de outro Estado-Membro. O respeito do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comunitário do IVA retira todo o interesse à remissão que a SFI faz para o artigo 95.º do Tratado CE, a admitir aliás que este, que incide sobre os produtos, possa aplicar-se a uma prestação de serviços fornecida a partir de outro Estado-Membro, mas também para o artigo 59.º do Tratado CE, a partir do qual importaria considerar, quod non, se o sistema fiscal belga conduzia a tornar menos atractivas para as empresas belgas as prestações de serviços oferecidas por prestadores estabelecidos noutros Estados-Membros.*

*28 Resta, no entanto, ao que parece, um desacordo entre a SFI e o Governo belga quanto ao modo como a administração fiscal belga calculou o IVA devido pela SFI, pretendendo esta última que, na realidade, não foi uma matéria colectável, excluído o IVA, que os serviços fiscais tomaram em consideração.*

*29 Trata-se de uma questão de facto que não nos cabe decidir, e sobre a qual estaríamos, aliás, na incapacidade de nos debruçarmos, por não existirem no processo de que dispomos todos os elementos necessários.*

*30 Saliento, no entanto, que a SFI, quando nas suas observações escritas invoca um determinado número de elementos quantitativos e propõe um método de cálculo do IVA de que seria efectivamente devedora, não raciocina talvez com todo o rigor exigido.*

*31 Partindo da afirmação segundo a qual a administração belga considerou como matéria colectável um montante que inclui o IVA pago no Luxemburgo, procede a um cálculo destinado a delimitar a matéria colectável correcta, ou seja, o valor sem IVA, para o qual considera uma taxa de IVA de 25%, que corresponde à taxa aplicada na Bélgica.*

*32 Ora, se a administração belga considerou, erradamente, como matéria colectável um montante que inclui o IVA luxemburguês, trata-se de um IVA à taxa de 15% e não de 25%.*

*33 Suponho que se trata de uma confusão que poderá ser dissipada, no momento oportuno, no órgão jurisdicional nacional.*

*34 Devendo o Tribunal de Justiça limitar-se a fornecer uma interpretação do direito comunitário, propomos que se responda à segunda questão que, na hipótese de tributação a que se refere o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, a matéria colectável a considerar não deve incluir o IVA suportado pela empresa com a aquisição do bem ou a remuneração do serviço que coloca à disposição do seu pessoal para uso privado.*

*Conclusão*

*35 Chegado ao termo das minhas conclusões, sugiro que o Tribunal de Justiça responda*

*À primeira questão no sentido de que:*

*«As disposições 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, em especial os seus artigos 4.º, 10.º, n.º 1, e 22.º, não se opõem a uma regulamentação nacional que estabelece como início do prazo de prescrição para a cobrança de um imposto o dia 20 do mês seguinte ao trimestre no decurso do qual teve lugar o registo no IVA para as operações sujeitas a IVA e efectuadas antes do referido registo.»*

*E à segunda questão no sentido de que:*

*«Na hipótese de tributação a que se refere o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388, a matéria colectável a considerar não deve incluir o IVA suportado pela empresa com a aquisição do bem ou a remuneração do serviço que coloca à disposição do seu pessoal para uso privado.»*

*(1) - JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.*

*(2) - Acórdão de 10 de Julho de 1984, Dansk Denkavit (42/83, Recueil, p. 2649), justamente referido pelo Governo alemão nas suas observações escritas.*

*(3) - JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46.*

*(4) - JO L 331, p. 10; EE 02 F6 p. 120.*

*(5) - V., designadamente, acórdão de 14 de Dezembro de 1995, Van Schijndel e Van Veen (C-430/93 e C-431/93, Colect., p. I-4705).*

*(6) - JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 6.*

*(7) - Schul (15/81, Recueil, p. 1409).*