

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

F. G. JACOBS

apresentadas em 24 de Março de 1993 *

*Senhor Presidente,
Senhores Juízes,*

1. No presente processo, o presidente do Tribunale di Genova solicita uma decisão prejudicial sobre a interpretação de certas disposições da Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Directiva 77/388/CEE do Conselho; JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54). O problema central é saber se a legislação nacional que exige que os comerciantes efectuem pagamentos antecipados do imposto antes do termo do período de tributação relevante é compatível com a Sexta Directiva.

Os antecedentes do litígio

2. O recorrente no processo principal, Maurizio Balocchi, exerce actividade comercial na Itália como administrador de bens imobiliários. É um comerciante inscrito no registo para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). A legislação italiana relativa ao IVA prevê para imposto períodos fiscais de um ano civil (de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro). Os comerciantes devem apresentar uma declaração anual, em relação a cada período fiscal, até 5 de Março do ano seguinte. A declaração anual é de carácter recapitulativo: ao longo do ano, os comerciantes devem, mensal ou trimestralmente, calcular o montante do IVA devido e pagá-lo ao fisco; quando o comerciante apresenta a sua declaração anual, paga o montante do IVA

ainda devido em relação à actividade comercial de todo o ano (ou, quando for o caso, recebe o montante que lhe for devido). É o volume de negócios do comerciante que determina se deve fazer o pagamento de imposto mensal ou trimestralmente. A regra básica está consagrada no artigo 27.º do Decreto do Presidente da República n.º 633/72 (objecto de alterações), em cujos termos o comerciante deve, por volta do dia 20 de cada mês, calcular e pagar o montante do IVA devido com base nas entradas feitas no registo do IVA no mês precedente¹. Todavia, o artigo 33.º do Decreto n.º 633/72 prevê um regime simplificado para as disposições relativas aos pequenos comerciantes. Prevê, no que aqui releva, que aqueles cuja actividade consista na prestação de serviços e cujo volume de negócios anual no ano precedente não tenha excedido 360 milhões de LIT devem fazer pagamentos periódicos até ao quinto dia do segundo mês após cada um dos primeiros três semestres do ano. O IVA devido em relação ao trimestre final do ano é em princípio pago no momento da declaração anual, em Março do ano seguinte. Todavia, a partir de 1991, esta situação foi substancialmente alterada pelo artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 405/90 de 29 de Dezembro de 1990, que prevê o seguinte:

«A partir do ano de 1991, os sujeitos passivos sujeitos às obrigações de liquidação e

1 — Todavia, os sujeitos passivos que confiem a sua contabilidade a outras pessoas podem calcular os pagamentos mensais por referência às entradas feitas no registo do IVA no penúltimo mês anterior: v. artigo 27.º, primeiro parágrafo, segunda frase, do Decreto n.º 633/72. Essa frase foi aditada ao artigo 27.º pelo artigo 1.º, alínea 5), e), do Decreto-Lei n.º 151 de 13 de Maio de 1991.

* Língua original: inglês.

pagamento previstas no artigo 27.º do Decreto do Presidente da República n.º 633, de 26 de Outubro de 1972 (isto é, sujeitos passivos obrigados a pagamentos mensais), deverão pagar, até 20 do mês de Dezembro, a título de adiantamento por conta do pagamento relativo ao mesmo mês, um montante igual a 65%² do pagamento efectuado ou que deveriam ter efectuado em relação ao mês de Dezembro do ano precedente ou, caso seja inferior, do a efectuar em relação ao mesmo mês do ano em curso. O adiantamento pago é tido em conta na liquidação relativa ao mês de Dezembro. Até à mesma data, devem os sujeitos passivos a que se refere o artigo 33.º do Decreto do Presidente da República n.º 633, de 26 de Outubro de 1972 (isto é, os operadores obrigados a pagamentos trimestrais), pagar, a título de adiantamento por conta do pagamento a efectuar com a declaração anual, um montante igual a 65% do pagamento efectuado ou que deveriam ter efectuado com a declaração anual do ano precedente ou, caso seja inferior, do a efectuar com a declaração relativa ao ano em curso...»

O artigo 6.º, n.º 5, da Lei n.º 405/90 prevê que:

«Todo aquele que não proceda, total ou parcialmente, aos pagamentos a que se refere o segundo parágrafo, está sujeito ao agravamento de 20% das somas não pagas ou pagas a menos.»

3. Uma vez que o volume de negócios de M. Balocchi, em 1990, não excedeu os 360 milhões de LIT, era obrigado a pagamentos trimestrais do IVA em 1991, nos termos do disposto no artigo 33.º do Decreto n.º 633/72. Era obrigado a fazer o pagamento

por conta referido na terceira frase do n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 405/90, até 20 de Dezembro de 1991. M. Balocchi considerou que a obrigação de pagamento antes do fim do trimestre era contrária ao disposto nos artigos 10.º e 11.º da Sexta Directiva. Para obter uma declaração nesse sentido, instaurou um processo contra o ministro das Finanças italiano no Tribunale di Genova. Este processo foi instaurado em 16 de Dezembro de 1991 (isto é, quatro dias antes do termo do prazo em que o pagamento por conta tinha de ser efectuado). Requeceu também uma medida provisória de suspensão da obrigação de efectuar o adiantamento por conta. O presidente do Tribunale di Genova concedeu a suspensão e submeteu as seguintes questões ao Tribunal de Justiça, para decisão prejudicial:

- «1) Os artigos 10.º e 11.º 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.º e 11.º da citada directiva, tal como interpretados pelo Tribunal de Justiça, obstam à aplicação de uma norma nacional (o artigo 6.º da Lei n.º 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?»

2 — Nos termos do artigo 1.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 151 de 13 de Maio de 1991, o montante é elevado para 70% no caso de operadores que tirem vantagem da disposição referida na nota 1 supracitada.

A legislação comunitária pertinente

4. O despacho de reenvio refere os artigos 10.º e 11.º da Sexta Directiva. A primeira disposição define o conceito de «facto gerador» e estabelece em que momento o imposto se torna exigível. Prevê, em especial:

«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.

2. 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...»

5. O artigo 11.º da Sexta Directiva, que define a matéria colectável (isto é, o montante sobre o qual o IVA incide), não parece ser directamente relevante neste processo. Não lhe farei mais referência.

6. Por outro lado, os n.ºs 4 e 5 do artigo 22.º da Sexta Directiva, que não são citados no despacho de reenvio, parecem ser relevantes. Prevêem o seguinte:

«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.»

7. Por razões que se tornaram evidentes mais tarde, certas disposições dos artigos 17.º e 18.º são também relevantes. Estes artigos autorizam o comerciante, em certas condições, a deduzir do montante do IVA devido num dado período o montante do IVA imputado ao comerciante por outros sujeitos passivos em relação a prestações feitas ao comerciante no mesmo período. Em particular, o artigo 17.º, n.º 1, prevê:

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

E o artigo 18.º, n.º 2, prevê:

«O sujeito passivo efectuará a dedução subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito à dedução surge...»

A tese de M. Balocchi

8. O argumento de M. Balocchi é muito simples. Ele afirma que, se tivesse sido obrigado a fazer um pagamento por conta em 20 de Dezembro de 1991, de acordo com o disposto no artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 405/90, podia ter sido obrigado a pagar IVA em relação a operações que ainda não tiveram lugar. Em particular, tal seria o caso se uma desproporcionadamente grande percentagem do seu volume de negócios fosse realizada nos últimos onze dias do ano ou se o seu volume de negócios fosse significativamente inferior, em 1991, ao do ano precedente. Ainda que, no último caso, a legislação italiana lhe permitisse calcular o pagamento por conta com referência à sua obrigação efectiva de IVA a pagar no ano corrente, era-lhe impossível determinar, em 20 de Dezembro de 1991, se tal daria origem a um número inferior ao resultante de um cálculo baseado no comércio do ano precedente, uma vez que não podia conhecer o volume de operações que realizaria nos últimos onze dias do ano. Assim, com vista a estar certo de não incorrer no agravamento de 20% previsto no artigo 6.º, n.º 5, da Lei n.º 405/90, deveria ter calculado o pagamento por conta com referência aos resultados do ano precedente.

9. M. Balocchi afirma que, na medida em que a legislação italiana contestada impõe aos comerciantes prestar contas por IVA sobre transacções que ainda não tiveram lugar, é contrário às disposições da Sexta Directiva. Em particular, é contrário ao artigo 10.º, n.º 1, alínea b), e n.º 2, segundo os quais o imposto se torna exigível (significando que o fisco pode exigí-lo do devedor) no momento «em que se efectua a entrega do bem ou a prestação de serviços».

10. M. Balocchi observa que, no seu sector de actividade, uma parte particularmente grande do volume de negócios tende a ser realizada nos últimos dias do ano mas que muita da sua actividade é de carácter aleatório e o seu volume de negócios final é imprevisível. Refere mais algumas categorias de comerciantes cujo volume de negócios é afectado por factores ligados ao clima e às estações, por exemplo, proprietários de hotéis em estâncias de esqui.

11. Segundo M. Balocchi, o artigo 22.º, n.º 5, da Sexta Directiva, que permite aos Estados-membros exigir um adiantamento, não pode revogar a norma clara decretada no artigo 10.º, n.º 2, de que o IVA é exigível quando a operação em questão é efectuada. M. Balocchi encontra confirmação desta opinião no acórdão do Tribunal de Justiça no processo Dansk Denkvit/Ministeriet vor Skatter og Afgifter (42/83, Recueil 1984, p. 2649, n.º 19), em que o Tribunal de Justiça se referiu ao poder legislativo dos Estados-membros «para fixar os prazos em que o imposto deve ser pago a partir do facto gerador». Segundo M. Balocchi, o artigo 22.º,

n.º 5, permite aos Estados-membros exigir um pagamento por conta, mas não um pagamento antecipado.

12. A posição de M. Balocchi é apoiada pela Comissão, que defende que o artigo 10.º da Sexta Directiva consagra uma norma clara no sentido de que o imposto se torna exigível após a realização completa das operações específicas que dão origem à tributação. A Comissão, tal como M. Balocchi, faz também uma distinção entre um pagamento por conta e um pagamento antecipado. O artigo 22.º, n.º 5, da Sexta Directiva permite o primeiro, mas não o segundo. Autoriza os Estados-membros a exigir o pagamento de parte de uma dívida de imposto que surgiu realmente, aguardando a definitiva quantificação da dívida para um momento posterior. Além disso, a Comissão vai até ao ponto de demonstrar que as disposições relevantes da Sexta Directiva são suficientemente claras, precisas e incondicionais para produzir efeito directo.

A posição do Governo italiano

13. O Governo italiano põe em dúvida a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial. Fá-lo baseado em dois fundamentos: primeiro, o processo deveria ter sido iniciado perante um tribunal tributário especializado e não perante o Tribunale di Genova, que, como tribunal comum, é incompetente; segundo, a decisão de pedir uma decisão prejudicial foi tomada em processo que decorreu sem observância do princípio do contraditório, em que não foi dada às autoridades italianas a oportunidade de se pronunciarem.

14. Em substância, o Governo italiano defende que o contribuinte não é obrigado pela legislação italiana contestada a pagar IVA sobre operações que ainda não tiveram lugar. Alega que o contribuinte tem uma escolha entre pagar 65% do montante devido no ano anterior ou 65% do montante devido no ano corrente: se, em 20 de Dezembro, achar que o seu volume de negócios baixou em comparação com o ano precedente, pode optar por basear o adiantamento nas operações comerciais efectuadas no ano presente; se, por outro lado, o seu volume de negócios tiver subido, pode basear o adiantamento provisório no volume de negócios inferior do ano anterior. O Governo italiano alega portanto que a legislação italiana dá aos comerciantes mais de dois meses (de 2 de Janeiro a 5 de Março) para fazer a declaração anual de IVA em relação ao comércio realizado no ano precedente. Os comerciantes que são credores apresentam as suas declarações tão cedo quanto possível, enquanto que os comerciantes que devem o imposto às autoridades esperam até ao último dia. O Governo italiano alega que o artigo 22.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva prevê que o prazo dentro do qual as declarações devem ser apresentadas tem de ser determinado pelos Estados-membros, mas não deve exceder dois meses o termo de cada período fiscal. A legislação italiana concede aos comerciantes um prazo ligeiramente mais longo. Ainda que o argumento quanto a este ponto não seja inteiramente claro, o resultado é que a legislação contestada compensa simplesmente a excessiva generosidade da regra segundo a qual as declarações anuais podem ser apresentadas até 5 de Março. Finalmente, o Governo italiano afirma que as exigências impostas pela legislação contestada são inteiramente compatíveis com o disposto no artigo 22.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

15. Devo referir também uma questão salientada na audiência pelo representante do

Governo italiano: a legislação italiana prevê somente um período fiscal de doze meses e uma declaração anual de IVA; ainda que os comerciantes sejam obrigados a fazer mensal ou trimestralmente pagamentos de imposto, dependendo do seu volume de negócios, não apresentam uma declaração, na acepção do artigo 22.º, n.º 4, da Sexta Directiva, quando fazem estes pagamentos, e os períodos aos quais os pagamentos se referem não são períodos fiscais autónomos na acepção do artigo 22.º, n.º 4. Rigorosamente falando, isto é sem dúvida correcto, uma vez que os comerciantes não são obrigados a fornecer a informação detalhada prevista no artigo 22.º, n.º 4, quando fazem pagamentos mensais ou trimestrais nos termos dos artigos 27.º e 33.º do Decreto n.º 633/72. A questão é todavia em grande medida académica: segundo as disposições mencionadas em último lugar, o comerciante é obrigado a calcular e a pagar o montante preciso do imposto devido em relação ao mês ou trimestre anterior; se paga menos do que o montante devido, incorre no agravamento de duas a quatro vezes o montante não pago (v. artigo 44.º, segundo parágrafo, do Decreto n.º 633/72). Com efeito, o sistema italiano aproxima-se muito de um sistema de declarações mensais ou trimestrais, com a diferença de que o exercício de saldo de contas é efectuado cada doze meses.

Admissibilidade

16. Não penso que o pedido de decisão prejudicial possa ser considerado inadmissível. Não há dúvida de que um pedido de decisão prejudicial pode ser efectuado em processos que decorrem à revelia do princípio do contraditório: acórdão *Simmenthal*/

Amministrazione delle Finanze dello Stato (70/77, Recueil 1978, p. 1453, n.ºs 8 a 11).

17. Nesse caso o Tribunal de Justiça observou que pode «afigurar-se do interesse de uma boa administração da justiça que a questão prejudicial seja apresentada apenas depois de um debate contraditório». Todavia, o Tribunal de Justiça continuou a afirmar que cabe exclusivamente ao tribunal nacional decidir se é necessário ouvir o demandado antes de proferir um despacho de reenvio.

18. Pode ser suficiente remeter para essa jurisprudência, ainda que seja de salientar, mais uma vez, que seria em geral melhor se um reenvio fosse feito somente após terem sido ouvidas ambas as partes. Isto pode permitir que os problemas sejam identificados mais claramente no despacho de reenvio, no qual exclusivamente têm de ser baseadas as observações escritas dos Estados-membros e da Comissão. No caso presente, pode supor-se que se o ministro das Finanças italiano tivesse sido ouvido, o despacho de reenvio teria mencionado o artigo 22.º da Sexta Directiva, que é indubitavelmente relevante.

19. Quanto a saber se o Tribunale di Genova tem competência em processos fiscais, é claramente uma questão de direito nacional e como tal deve ser decidida de acordo com as normas processuais de direito interno. Não é permitido ao Tribunal de Justiça questionar uma decisão adoptada pelo presidente do Tribunale di Genova com base na competência do seu próprio tribunal. Se esta decisão é

incorrecta, deve ser contestada através de meios processuais de direito interno. No processo *Reina/Landeskreditbank Baden-Württemberg* (65/81, Recueil 1982, p. 33, n.º 7), em que a admissibilidade de um reenvio foi contestada com base em que o tribunal *a quo* não estava adequadamente constituído, o Tribunal de Justiça decidiu como se segue:

«Não lhe cabe... verificar se a decisão pela qual foi solicitado a intervir 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, na medida em que não foi revogada no quadro de vias processuais previstas eventualmente pelo direito nacional.»

O efeito da legislação italiana contestada

20. Há algumas dúvidas quanto ao efeito preciso da legislação italiana contestada em relação aos comerciantes obrigados a pagamentos trimestrais de IVA segundo o artigo 33.º do Decreto n.º 633/72. O significado da primeira frase do artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 405/90 é claro: comerciantes obrigados a efectuar pagamentos mensais segundo o artigo 27.º desse decreto devem fazer um adiantamento provisório, em 20 de Dezembro, igual a 65% do imposto de que foram devedores em Dezembro precedente (ou 65% do imposto de que eles se tornarão finalmente devedores no mês de Dezembro em curso, se o último montante for inferior). O número de 65% pode ter sido escolhido porque cor-

responde quase exactamente à proporção do mês que decorreu na data em questão ($\frac{20}{31} = 64,5\%$). Quanto aos comerciantes que efectuam pagamentos trimestrais, a situação é menos clara. A terceira frase do artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 405/90 exige que tais comerciantes efectuem um adiantamento provisório igual a 65% do imposto que pagaram ou deveriam ter pago na altura da sua declaração anual no ano anterior (ou, caso seja inferior, 65% do montante a pagar na altura da declaração do ano em curso). O principal elemento de referência a tomar em conta na altura da declaração anual pelos comerciantes que efectuam pagamentos trimestrais segundo o artigo 33.º do Decreto n.º 633/72 é o imposto em relação ao último trimestre do ano precedente. Além disso, quaisquer outras somas a liquidar em relação ao ano precedente devem ser pagas na altura da declaração anual. Todavia, desde a introdução da legislação contestada, o pagamento feito na altura da declaração anual será deduzido do montante do adiantamento provisório feito em 20 de Dezembro. (Presumivelmente, quando a terceira frase do artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 405/90 refere 65% do montante a pagar na altura da declaração anual significa 65% do montante normalmente a pagar na altura da declaração anual, sem redução relativamente a qualquer adiantamento feito em 20 de Dezembro do ano precedente.)

21. De qualquer forma, resulta claro das observações escritas de M. Balocchi (pp. 8 e 9) e das cópias das declarações de impostos anexadas às suas observações que o efeito da legislação contestada, no seu primeiro ano de vigência, consistiu em que ele foi obrigado a

pagar um adiantamento provisório, em 20 de Dezembro de 1991, igual a 65% do imposto a pagar em relação ao último trimestre de 1990 (ou 65% do imposto que pensava ter de pagar em relação ao último trimestre de 1991). Pode notar-se que, no caso de comerciantes que efectuem pagamentos trimestrais, a relação aritmética acima observada, entre o montante do adiantamento provisório e a proporção do período fiscal que decorreu ao tempo em que ele é feito, cessa de aplicar-se: o último trimestre do ano contém 92 dias, assim, em 20 de Dezembro decorreu não menos de 88% do período ($81/92 = 88\%$).

sua actividade de 20 a 31 de Dezembro). Mesmo se, em 20 de Dezembro, o comércio parece ter descido, o comerciante prudente calculará o adiantamento por referência ao resultado do ano anterior; ou então, se ele baseou o adiantamento nos seus resultados antecipados do ano em curso, correrá o risco de incorrer no agravamento de 20%, segundo o artigo 6.º, n.º 5, da Lei n.º 405/90, caso o comércio tenha subitamente melhorado e a sua obrigação de IVA no período em curso tenha excedido a sua obrigação no período correspondente do ano precedente. Ainda que, na audiência, o agente do Governo italiano tenha esclarecido que a legislação de IVA italiana permite às autoridades abster-se de cobrar o agravamento no caso de erros de boa fé, não parece haver qualquer obrigação legal no sentido de que as autoridades devam exercer o seu poder discricionário em favor do comerciante.

22. Sem olhar ao significado preciso das disposições italianas contestadas, parece não haver dúvidas, não obstante os argumentos do Governo italiano, de que podem, em certas circunstâncias, ter por resultado que um comerciante seja forçado a pagar um montante que excede a sua dívida efectiva de IVA ao tempo em questão. Isto pode ocorrer, por exemplo, se o volume de negócios de um comerciante diminui em comparação com o ano precedente e ele efectua um adiantamento igual a 65% do imposto devido no período correspondente do ano precedente. Ainda que, em tal caso, o adiantamento provisório devesse ser, em princípio, baseado no volume de negócios inferior do ano em curso, essa solução é ilusória porque, tendo em conta a natureza das vicissitudes do comércio, não há normalmente meios de determinar, em 20 de Dezembro, a dívida final de IVA do comerciante no final do ano (a não ser que, efectivamente, ele encerre a

23. Outra situação em que o comerciante pode, como resultado da legislação contestada, ter de pagar um montante que excede a sua obrigação efectiva de IVA na altura em questão, surge quando uma parte excepcionalmente grande do seu volume de negócios é realizada nos últimos onze dias do ano. O exemplo dado por M. Balocchi, de um hotel numa estância de esqui, é apropriado. Se não cai neve na primeira metade de Dezembro, o comércio pode ser muito fraco; mas se cai neve abundante nos meados do mês, o hotel pode operar em toda a capacidade no período de férias no fim do ano. O proprietário do hotel pode, em 20 de Dezembro, estar em condições de calcular com um grau razoável

de segurança o montante do IVA devido em relação ao último mês ou trimestre do ano (se o hotel estiver completamente reservado) e pode fazer o adiantamento nessa base, caso em que tem provavelmente de pagar um montante que excede a sua obrigação de IVA efectiva em 20 de Dezembro.

Reino Unido não esteja, com efeito, directamente em causa neste processo, vale a pena examinar essa legislação com algum detalhe, devido à luz que lança sobre os problemas levantados no presente processo.

24. A questão que fica por responder então é a de saber se e em que limites é compatível com as disposições relevantes da Sexta Directiva exigir aos comerciantes que paguem um adiantamento provisório de IVA que pode exceder o IVA efectivamente devido na altura do pagamento, tendo presente, com efeito, que estarão em condições de recuperar qualquer pagamento em excesso quando apresentarem a sua declaração anual. Antes de tentar responder a esta questão, analisarei primeiro os argumentos avançados na audiência em nome do Reino Unido na defesa da sua própria legislação recentemente introduzida, que também exige dos comerciantes o pagamento de adiantamentos provisórios de IVA em certas circunstâncias.

26. A legislação do Reino Unido sobre o IVA prevê em princípio declarações trimestrais e pagamentos trimestrais. As declarações devem ser apresentadas e o IVA pago dentro de um mês após o termo de cada período de três meses. Em 1991, o Governo do Reino Unido anunciou propostas para impor aos maiores contribuintes declarações mensais. Essas propostas provocaram muita oposição por parte dos comerciantes afectados, em particular, devido aos encargos administrativos adicionais implicados pelas declarações mensais. O governo, consequentemente, decidiu manter o sistema de declarações trimestrais e exigir aos maiores contribuintes pagamentos por conta mensais.

O regime do Reino Unido de adiantamentos provisórios

25. O Reino Unido explica que não apresentou observações escritas porque não entendeu, tendo em conta os termos do despacho de reenvio, que as questões submetidas pelo tribunal italiano pudessem ter implicações para a validade da legislação recentemente introduzida no Reino Unido. Esteve todavia representado na audiência, e ao Tribunal de Justiça foi dada conta exaustiva das disposições do Reino Unido para a cobrança do IVA. Ainda que a validade da legislação do

27. As mudanças necessárias foram feitas pela Value Added Tax (Payments on Account) (No 2) Order 1992 [decreto de 1992 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado (pagamentos por conta) (n.º 2)]. Por cada um dos primeiros dois meses do trimestre o contribuinte efectua um pagamento por conta. A declaração trimestral é então feita nas condições habituais e a compensação do IVA devido em relação ao trimestre é pago nessa ocasião. Cada pagamento por conta fica a ser feito com um mês de atraso. Assim, se o período fiscal trimestral corre de 1 de Janeiro a 31 de Março, o primeiro pagamento

por conta é feito no fim de Fevereiro, o segundo, no fim de Março, e o saldo das contas devido em relação a todo o trimestre é pago no fim de Abril.

28. Os pagamentos por conta são calculados por referência ao IVA total devido pelo comerciante num período de um ano terminando seis meses antes do início do trimestre ao qual ele se refere. Cada pagamento por conta é igual a $\frac{1}{12}$ do total do IVA devido em cada período de referência. Quando uma alteração de circunstâncias afecta significativamente a obrigação de IVA do contribuinte e que este pode mostrar que o montante de imposto a pagar no ano em curso será inferior a 80% do montante devido no ano em referência, os pagamentos por conta serão reduzidos em conformidade. Além disso, se o comerciante acha que as disposições acima descritas não convêm ao seu tipo de negócio, pode optar por um sistema de declarações mensais, caso em que não será obrigado a efectuar pagamentos por conta.

29. O advogado do Reino Unido observou na audiência que o regime de pagamentos por conta do Reino Unido é compatível com a Sexta Directiva, em especial porque o seu artigo 22.º, n.º 5, autoriza expressamente adiantamentos provisórios. Na opinião do Reino Unido, a intenção global do artigo 22.º, n.º 5, é permitir um cálculo do montante de IVA do comerciante a ser exigido, sem impor cálculos complexos que devem ter lugar no fim do período fiscal; esse propósito falharia, tal como é defendido, se adiantamentos provisórios somente pudessem ser exigidos se o montante exacto de IVA devido pelo comerciante tivesse sido determinado.

30. Para ser exaustivo, pode notar-se que, de acordo com a informação fornecida pela Comissão em resposta a uma questão do Tribunal de Justiça, três outros Estados-membros — nomeadamente, Bélgica, França e Luxemburgo — prevêm, em certas circunstâncias, adiantamentos provisórios baseados no montante do imposto devido em períodos precedentes.

A legalidade dos adiantamentos provisórios previstos pela Sexta Directiva

31. O artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva prevê que «o imposto é exigível, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços». Em conformidade com o disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea 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». M. Balocchi e a Comissão inferem dessas disposições que, não obstante o teor literal do artigo 22.º, n.º 5, os comerciantes não podem, em nenhuma circunstância, ser obrigados a efectuar um pagamento por conta que resulte para eles em terem de prestar contas por IVA sobre uma operação que ainda não teve lugar. Ainda que o teor literal do artigo 10.º, pelo menos numa leitura superficial, pareça garantir apoio a essa opinião, a abordagem adoptada por M. Balocchi e pela Comissão é em minha opinião incorrecta. Essa abordagem baseia-se na suposição de que o comerciante presta contas por IVA em separado em relação a cada operação específica que efectua. A realidade é, sem dúvida, muito diferente: a determinação do montante do IVA devido pelo comerciante pressupõe uma operação de cálculo complexa em que é necessário a) identificar as operações tributáveis

realizadas no período fiscal concreto e adicionar o correspondente montante do IVA suportado pelos clientes do comerciante (imposto a jusante), b) identificar as operações tributáveis feitas em benefício do comerciante por outros sujeitos passivos no mesmo período e adicionar o correspondente montante de IVA suportado pelo comerciante pelas suas operações (imposto a montante) e c) deduzir o imposto suportado a montante do imposto liquidado a jusante, sendo a diferença entre os dois o montante que o comerciante deve pagar aos serviços fiscais em relação ao período em questão (ou que tem direito a recuperar dos serviços fiscais se o imposto suportado a montante excede o imposto liquidado a jusante).

32. Assim, a função do artigo 10.º da Sexta Directiva não é claramente determinar o momento em que o imposto exigível sobre uma operação específica deve ser pago ao fisco. O artigo 10.º tem a ver com a data em que surge a dívida fiscal, não com a data em que o imposto deve ser pago. A sua função básica é determinar que operações têm que ser tomadas em conta em relação a cada período fiscal.

33. Segue-se que a legislação do tipo em questão não pode ser contrária à Sexta Directiva somente pelas razões dadas por M. Balocchi e pela Comissão. Isto não constitui, todavia, a solução da questão. Resulta claro do regime da directiva que o IVA é em princípio pagável *a posteriori*. Este princípio pode inferir-se do artigo 22.º, n.ºs 4 e 5, conjugados com os artigos 10.º, 17.º e 18.º

Assim, a regra geral é que o comerciante paga o imposto quando apresenta a declaração (artigo 22.º, n.º 5). A declaração é apresentada após o termo do período fiscal, dentro do prazo determinado por cada Estado-membro, mas que não pode exceder dois meses (artigo 22.º, n.º 4, primeiro parágrafo). Da declaração devem constar todos os dados necessários ao apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efectuar (artigo 22.º, n.º 4, segundo parágrafo). O imposto exigível é o imposto devido pelos clientes do comerciante em relação a bens entregues ou a serviços prestados durante o período fiscal em causa (artigo 10.º, n.º 2). As deduções a efectuar são as referentes ao imposto devido pelo comerciante em relação a fornecimentos por ele recebidos de outros sujeitos passivos durante o período fiscal em questão (artigos 17.º, n.º 1, e 18.º, n.º 2). Assim resulta claro que, em geral, cada comerciante paga o IVA com base nos seus resultados comerciais num período fiscal que se esgotou completamente na altura do pagamento. A legislação nacional que está em oposição a esta regra geral, impondo aos comerciantes avançar parte do montante de IVA por eles devido em relação a um período fiscal concreto antes do termo desse período, será somente legítima se cair no âmbito de aplicação da parte final da segunda frase do artigo 22.º, n.º 5, que autoriza os Estados-membros a «cobrar adiantamentos provisórios».

34. Não tenho dúvidas de que essa disposição permite aos Estados-membros, com reserva de certos limites que tentarei definir, efectuar um cálculo provisório do montante

de IVA do comerciante antes do termo do período fiscal, quando não seja ainda possível efectuar um cálculo definitivo do seu montante real, e cobrar um pagamento por conta nessa conformidade. Como o Governo italiano alegou na audiência, no domínio de aplicação do IVA, o comerciante actua como uma espécie de cobrador de impostos no interesse do Estado. Uma vez que os comerciantes respondem pelo IVA *a posteriori* segundo o sistema estabelecido pela Sexta Directiva, podem acumular somas de dinheiro público muito importantes nas suas mãos ao longo de um período fiscal (em particular, se o Estado-membro fixa um período fiscal relativamente longo, tal como é autorizado a fazer pelo artigo 22.º, n.º 4). Há completa justificação para impor aos comerciantes, particularmente àqueles com um elevado volume de negócios, o pagamento de uma parte do dinheiro ao fisco antes que o seu montante exacto possa ser determinado no termo do período fiscal. Isto, em minha opinião, explica por que razão o artigo 22.º, n.º 5, autoriza os Estados-membros a cobrar adiantamentos provisórios.

35. Essa interpretação é confirmada pelo teor literal do artigo 22.º, n.º 5. Assim, a primeira frase dessa disposição consagra a regra básica de que o IVA é pago quando a declaração é apresentada. A segunda frase introduz alguma flexibilidade nessa regra, prevendo que «todavia, os Estados-membros podem fixar outro prazo para o pagamento desse montante...». Isto tem de significar uma data após a data fixada para apresentação da declaração, uma vez que é a decla-

ração que permite que o montante seja quantificado. Mas a segunda frase do artigo 22.º, n.º 5, acrescenta as palavras «... ou cobrar adiantamentos provisórios». Estas palavras parecem abrir a possibilidade adicional de os Estados-membros cobrarem um adiantamento *antes de* a declaração ser apresentada. Tal pagamento seria *ad interim* ou provisório, no sentido de que o montante definitivo do imposto devido não seria conhecido até que a declaração tenha sido apresentada. O pagamento seria, por conseguinte, baseado num cálculo por estimativa.

36. Pode responder-se que a opção de cobrar um adiantamento provisório se aplica somente entre o fim do período fiscal e a data em que a declaração deve ser apresentada e que o artigo 22.º, n.º 5, não permite em nenhuma circunstância que o adiantamento provisório seja cobrado antes do termo do período fiscal. Em minha opinião, tal interpretação seria desnecessariamente restritiva. Em primeiro lugar, há muito menos necessidade de um adiantamento provisório após o termo do período fiscal. Nessa fase ou muito pouco depois, todas as informações acerca do imposto suportado a montante e do imposto liquidado a jusante no período relevante deveriam estar disponíveis e o seu montante real poderá ser calculado. Seria muito estranho que os adiantamentos provisórios não pudessem ser cobrados até ao momento em que a justificação objectiva de adiantamentos provisórios tenha em grande parte diminuído. Em segundo lugar, se o adiantamento provisório é baseado no montante do imposto devido pelo comerciante e calculado por estimativa, o simples facto de não ser cobrado até ao decurso do termo do período em relação ao qual é pago não garante que não excederá o montante real devido pelo comerciante na altura em

questão. Em terceiro lugar, uma vez que a justificação real de adiantamentos provisórios é impedir a acumulação de largas somas de dinheiro público em mãos privadas, particularmente quando são fixados longos períodos fiscais, o objectivo global dos adiantamentos provisórios não seria atingido se pudessem ser cobrados somente no final do período fiscal.

37. Uma vez que é admitido que adiantamentos provisórios se podem basear num montante de imposto devido pelo comerciante calculado por estimativa, é difícil pensar um método mais adequado de estimativa do que o baseado no montante real devido pelo comerciante no ano precedente. Que tal método é contemplado pelo artigo 22.º, n.º 5, é fortemente sugerido pelo uso da expressão «acomptes provisionnels» na versão francesa, que parece ser o termo utilizado na literatura jurídico-fiscal em francês; esta refere-se a um pagamento provisório de imposto, o montante do qual é calculado por referência ao montante devido pelo contribuinte no ano fiscal anterior (v. *Manuel de droit fiscal*, Gest, G.; Tixier, G., 4.ª edição, Paris, 1986, p. 300; v. também o dicionário *Petit Robert*, que define *adiantamento provisório* como um pagamento por conta «definido com referência aos impostos do ano precedente, e pago antecipadamente»).

38. Qualquer que seja o método de estimativa, é efectivamente possível, como resultado das vicissitudes do comércio, que um adiantamento provisório baseado no montante de imposto calculado por estimativa exceda o montante real devido pelo comerciante na altura do pagamento. Com vista a

evitar uma demasiado grande incursão na regra geral de que o IVA deve pagar-se *a posteriori*, é consequentemente necessário colocar certos limites ao poder dos Estados-membros, de, segundo o disposto no artigo 22.º, n.º 5, cobrarem um adiantamento provisório baseado num cálculo por estimativa do montante de imposto devido pelo comerciante. Em minha opinião, a legislação nacional segundo a qual podem ser cobrados adiantamentos provisórios deve ser ajustada de tal forma que os comerciantes não sejam forçados a pagar adiantamentos provisórios que provavelmente excederão consideravelmente o seu montante de imposto efectivo na altura em que são feitos os pagamentos. Por «montante de imposto efectivo» entendo o montante do imposto que deva ser considerado devido, caso fosse tomado em conta, na altura em que o adiantamento provisório é efectuado, todo o imposto liquidado a jusante que se tornou exigível e todo o imposto suportado a montante que se tornou dedutível.

39. Pelas razões que expus acima (n.ºs 22 e 23), parece inevitável que a legislação italiana contestada, em certas situações — situações que, aliás, são necessariamente não habituais ou atípicas —, resultará em que os comerciantes tenham de efectuar um adiantamento provisório que excede, talvez consideravelmente, a sua dívida de IVA efectivo na altura em questão.

40. Considere-se, por exemplo, a situação de um comerciante que efectua pagamentos mensais de IVA segundo o artigo 27.º do Decreto n.º 633/72. Em 20 de Dezembro, data em que 64,5% do mês decorreu, tem de efectuar um adiantamento provisório igual a 65% do imposto devido no mês correspondente do ano anterior. Justamente uma ligeira descida no seu volume de negócios pode resultar num adiantamento provisório que

excede a sua dívida de IVA em 20 de Dezembro. O mesmo resultado pode acontecer se um montante desproporcionadamente elevado do seu volume de negócios teve lugar nos últimos onze dias do mês. No caso de um comerciante que efectua pagamentos trimestrais de IVA segundo o artigo 33.º do Decreto n.º 633/72, é talvez ligeiramente menos provável, mas não impossível, que o adiantamento provisório exceda a dívida efectiva do comerciante na altura em questão. Se o adiantamento provisório excedeu a dívida efectiva em pequeno montante, isto pode não ser criticável; todavia, não há mecanismo na legislação italiana contestada para limitar a eventual disparidade entre o adiantamento provisório e o montante efectivo devido pelo comerciante, disparidade que poderá, com facilidade, ser avultada. Não vejo como a legislação nacional, que é susceptível de produzir resultados que são contrários ao regime da Sexta Directiva, possa ser admissível segundo o disposto no artigo 22.º, n.º 5, da directiva.

41. Não vejo também como a legislação contestada possa tornar-se compatível com a Sexta Directiva pelo facto de ao comerciante ser permitido basear o adiantamento provisório nos resultados do seu comércio efectivo no período fiscal em questão. Como já observei, a escolha proporcionada ao comerciante é ilusória porque, na maioria dos casos, não pode conhecer, em 20 de Dezembro, qual será a sua dívida de IVA efectiva no final do ano e não pode, por conseguinte, conhecer se incorrerá no agravamento de 20% caso avalie por defeito a sua dívida efectiva.

42. Na audiência, foi invocado pelo representante do Governo italiano que o artigo 48.º, último parágrafo, do Decreto n.º 633/72 permite às autoridades renunciar ao agravamento se o comerciante cometer um erro de boa fé nos seus cálculos. Esta disposição, que

prevê que os tribunais fiscais possam anular sanções pecuniárias quando uma infracção for justificada devido à incerteza quanto ao significado ou alcance das disposições em questão, é discricionária e, em minha opinião, não proporciona garantia suficiente de que o comerciante que age de boa fé não incorrerá num agravamento. De qualquer forma, o teor da disposição não parece aplicável ao caso de um comerciante que avalia por defeito a sua dívida de IVA como resultado da incerteza quanto ao seu futuro volume de negócios; pelo contrário, parece visar — um tanto surpreendentemente talvez — erros devidos a incerteza quanto ao significado da legislação de IVA italiana.

43. Antes de concluir, comentarei brevemente a legislação do Reino Unido, mesmo se não está em causa no presente processo, uma vez que os pontos em que difere da legislação italiana servem para ilustrar os aspectos em que a última parece incompatível com a Sexta Directiva. Podem ser notadas as seguintes diferenças.

44. Em primeiro lugar, segundo a legislação do Reino Unido é consideravelmente menos provável que os adiantamentos provisórios excedam a dívida de IVA efectiva do comerciante na altura em que são efectuados. Aqui deve ser recordado que o primeiro adiantamento provisório é cobrado quando dois terços do trimestre decorreram e é igual a $\frac{1}{12}$ da dívida efectiva do comerciante no ano precedente. O segundo adiantamento provisório, igual ao mesmo montante, é cobrado no fim do trimestre. O adiantamento provi-

sório pode exceder a dívida efectiva do comerciante na altura em questão unicamente se o seu volume de negócios diminuiu muito consideravelmente ou se flutua intensamente como resultado de factores ligados às estações do ano (se, por exemplo, a actividade comercial é suspensa no Inverno).

45. Em segundo lugar, se o comerciante pode convencer o fisco de que essa sua dívida de IVA no ano em curso será inferior a 80% do montante devido no período de referência de 12 meses, o adiantamento provisório será reduzido nessa conformidade.

46. Em terceiro lugar, um comerciante que ache que adiantamentos provisórios actuam em sua desvantagem tem a possibilidade de passar das declarações trimestrais para as declarações mensais, caso em que não será obrigado a efectuar qualquer adiantamento provisório.

47. Em quarto lugar, o regime do Reino Unido aplica-se somente aos grandes comerciantes que fazem declarações trimestrais. A justificação de cobrar adiantamentos provisórios é particularmente grande no caso daqueles comerciantes, uma vez que eles, de outra forma, reteriam somas muito elevadas de dinheiros públicos por períodos relativamente longos. A legislação italiana contestada, pelo contrário, aplica-se até mesmo aos comerciantes cujo volume de negócios é reconhecido ser baixo (tal como M. Balocchi) e aos comerciantes que são obrigados a fazer mensalmente pagamentos de IVA baseados

na sua dívida efectiva. A justificação de cobrar adiantamentos provisórios aos pequenos comerciantes e comerciantes que satisfazem a sua dívida de IVA efectiva todos os meses, no dia 20 do mês seguinte, não é de modo nenhum evidente.

48. A este propósito, será descabido para o Governo italiano defender que a sua legislação prevê somente declarações anuais. Como salientei acima (v. n.º 15), o sistema italiano é, com efeito, dificilmente distinguível de um sistema de declarações mensais e trimestrais. Rigorosamente falando, é verdade que, na opinião avançada pelo Governo italiano, somente o pagamento feito em Março, na altura da declaração anual, cai na alçada da primeira frase do artigo 22.º, n.º 5, da directiva; os pagamentos mensais e trimestrais prescritos pelos os artigos 27.º e 33.º do Decreto n.º 633/72 são adiantamentos provisórios na acepção da segunda frase do artigo 22.º, n.º 5, caso em que o adiantamento provisório previsto no artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 405/90 equivale, tal como a Comissão o afirmou, a um *acconto sull'acconto* (adiantamento provisório sobre um adiantamento provisório). A justificação de tal prática é extremamente duvidosa.

49. Abstraindo desta particularidade, chego à conclusão de que uma legislação do género em questão, na medida em que impõe a um comerciante um adiantamento provisório que pode provavelmente exceder consideravelmente a sua dívida de imposto efectiva na altura em que o adiantamento provisório é efectuado, é incompatível com a Sexta Directiva.

Efeito directo

50. Como a Comissão salientou, foi reconhecido desde o acórdão do Tribunal de Justiça no processo Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt (8/81, Recueil 1982, p. 53, n.ºs 29 e 30) que, se bem que os Estados-membros gozem de uma margem de manobra relativamente ampla quanto à implementação de certas disposições da Sexta Directiva, os particulares podem, não obstante, invocar, perante os tribunais nacionais, as disposições da

Sexta Directiva que sejam suficientemente claras, precisas e incondicionais. Parece-me que esses critérios estão preenchidos pelas disposições relevantes dos artigos 10.º, 17.º, 18.º e 22.º da directiva, na medida em que o seu efeito combinado seja estabelecer o princípio de que o IVA não pode pagar-se antecipadamente e que adiantamentos provisórios não podem ser cobrados em montante que provavelmente excede consideravelmente a dívida de imposto efectiva do comerciante na altura em questão.

Conclusão

51. Assim, sou de opinião de que as questões submetidas pelo presidente do Tribunale di Genova devem ser respondidas como se segue:

«Disposições de direito nacional que impõem a um comerciante efectuar um adiantamento provisório de imposto sobre o valor acrescentado que, com probabilidade, excederá consideravelmente a sua dívida de imposto efectiva na altura em que o pagamento provisório é feito são incompatíveis com as disposições da Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Directiva 77/388/CEE do Conselho). Os comerciantes obrigados a efectuar tais adiantamentos provisórios podem invocar as disposições relevantes da Sexta Directiva em processos perante os tribunais nacionais.»