

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
JEAN MISCHO
apresentadas em 14 de Março de 1989*

*Senhor Presidente,
Senhores Juizes,*

Quanto à primeira questão

1. Genius Holding BV, parte requerente no processo principal (na época dos factos denominada Genius BV), viu ser-lhe imposta por decisão do inspector de Finanças uma liquidação adicional do imposto sobre o volume de negócios relativo ao período compreendido entre 1 de Julho e 31 de Dezembro de 1982. Posteriormente confirmada por um acórdão proferido em 28 de Maio de 1985 pelo Gerechtshof de Amesterdão, esta decisão foi tomada com o fundamento de que a ora recorrente deduziu indevidamente um imposto que lhe foi facturado por um dos seus subempreiteiros, uma vez que o imposto em questão lhe tinha sido facturado indevidamente e não podia, pois, ser deduzido. A requerente no processo principal interpôs então um recurso para o Hoge Raad dos Países Baixos, que considerou que o recurso levanta questões que, para serem respondidas, exigem uma interpretação das disposições que se contêm no artigo 17.º, n.º 2, corpo e alínea a), no artigo 18.º, n.º 1, no artigo 21.º, n.º 1, e no artigo 22.º, n.os 3 e 8, da sexta directiva 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 (Directiva 77/388/CEE, JO L 145/1 de 13.6.1977, EE 09 F1 p. 54, doravante «sexta directiva»).

2. O Hoge Raad formulou como se segue a sua primeira questão:

«O direito de efectuar a dedução prevista na sexta directiva abrange o imposto que é devido exclusivamente porque é mencionado na factura?»

3. Por força do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da sexta directiva,

«o imposto sobre o valor acrescentado é devido por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua».

4. Os governos alemão e espanhol sustentam, em substância, que a disposição do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), só foi inserida para evitar fraudes. Apesar de qualquer montante que figure sobre uma factura dever ser pago ao Tesouro por aquele que emitiu tal factura, esse montante não dá, no entanto, direito à dedução se não corresponde a um imposto efectivamente devido nos termos legais.

* Língua original: francês.

5. O Governo alemão argumenta, nomeadamente, que a dedução operada por força do imposto sobre o volume de negócios indevidamente mencionado na factura é incompatível com o artigo 17.º, n.º 2, alínea a). Esta disposição está redigida assim:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias observações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o imposto sobre o valor acrescentado *devido* ou *pago* em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo.»

6. A expressão «imposto devido» visaria, pois, unicamente o imposto que deve ser pago ao fisco com base numa correcta aplicação da legislação, e não aquele que é unicamente devido por estar mencionado na factura.

7. No decurso da audiência, o Governo alemão insistiu muito particularmente nas alterações introduzidas pelo Conselho na proposta de directiva apresentada pela Comissão. O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da proposta previa que o sujeito passivo fosse autorizado a deduzir do imposto de que é devedor

«o imposto sobre o valor acrescentado que lhe é facturado... em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados».

O Conselho substituiu a expressão «imposto facturado» pela expressão «imposto devido ou pago» e acrescentou, no fim, as palavras «por um outro sujeito passivo». Ao tomar esta atitude, ele terá querido excluir todos os casos nos quais o imposto é devido exclusivamente por ter sido mencionado na factura.

8. Não ponho evidentemente em questão que tal tenha sido a intenção do Conselho ou, pelo menos, de alguns dos seus membros. Não é menos certo que, segundo o artigo 21.º, o imposto sobre o valor acrescentado é *devido* por qualquer pessoa que mencione o imposto numa factura. Ora, o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), refere-se exactamente a um imposto *devido* ou pago e eu considero que compete ao Tribunal interpretar a directiva com base na sua redacção, e não com base no que terá sido, segundo um ou outro Estado-membro, a real intenção do Conselho.

9. O Governo espanhol argumenta que, nos termos do n.º 1 do artigo 17.º, o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Daqui deduz ele que os impostos que não sejam *exigíveis* do sujeito passivo que os repercute não possam dar lugar a dedução. Estes sujeitos passivos só seriam devedores dos montantes devidos de acordo com o direito em vigor.

10. Ora, o artigo 21.º da directiva tem a epígrafe «Devedores do imposto perante o fisco», e a alínea c) do n.º 1 prevê que o IVA é devido por qualquer pessoa que o mencione numa factura. Um sujeito passivo que faça uma tal menção torna-se certamente devedor do imposto, mesmo que este não seja legalmente devido.

11. Para além disto, de acordo com o artigo 10.º, n.º 1,

«são considerados como

- a) facto gerador do imposto: o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;
- b) exigibilidade do imposto: 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...».

Segundo o n.º 2 do mesmo artigo,

«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*».

12. Qualquer imposto mencionado numa factura, mesmo que não seja legalmente devido, torna-se, pois, exigível no momento em que a operação a que diz respeito é efectuada.

13. Os governos intervenientes invocaram ainda o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), que prescreve que, para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve possuir uma factura emitida nos termos do artigo 22.º, n.º 3. Esta última disposição estipula na sua alínea b) que

«a factura deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção».

14. Na minha opinião, porém, este texto estabelece uma *lex generalis*, que é derogada pela «*lex specialis*» do artigo 21.º, n.º 1, alínea c). Em princípio, todas as facturas devem mencionar o montante que corresponde exactamente à taxa aplicável à mercadoria ou à prestação em causa. No entanto, quando tal regra não é observada e na factura figura um montante não legalmente devido ou erróneo, a pessoa que emitiu a factura nem por isso se torna menos devedora, face ao artigo 21.º, n.º 1, alínea c), do montante que ela efectivamente mencionou, e tal montante pode de seguida ser deduzido pelo sujeito passivo ao qual a mercadoria foi entregue ou o serviço prestado.

15. Referindo-se à prática desenvolvida nos Países Baixos, o Governo neerlandês, embora também considerando que só pode ser deduzido o imposto «materialmente devido», adoptou, no entanto, uma posição menos radical que a dos outros governos intervenientes. Segundo tal prática, «num primeiro momento a administração fiscal dirige-se àquele que indevidamente mencionou o imposto sobre o volume de negócios na factura». É apenas quando tal acção não apresenta qualquer hipótese de resultado que, *em certas condições, por exemplo, na falta de boa fé daquele que recebeu a factura*, o imposto deduzido é cobrado *a posteriori* também deste último. Esta linha de conduta baseia-se em princípios de boa administração...».

16. O Governo neerlandês indica-nos assim o caminho a seguir com vista à resolução do

problema. Uma vez que resulta claramente do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), que qualquer imposto mencionado numa factura é devido ao fisco, é lógico reclamá-lo, inicialmente, àquele que emitiu a factura. Se o montante assim devido pode ser cobrado, já não há razão de o reclamar uma segunda vez àquele que recebeu a mercadoria ou beneficiou da prestação dos serviços (doravante «segundo sujeito passivo»).

17. No caso de o imposto não ter sido espontaneamente pago pelo primeiro sujeito passivo ou de não lhe poder ser cobrado, há lugar, na minha opinião, a fazer a seguinte distinção:

a) se o segundo sujeito passivo também não pagou o imposto ao fornecedor ou ao prestador dos serviços, está-se em presença de uma forte presunção de conluio fraudulento, o que justifica plenamente que a administração reclame o pagamento do imposto a este segundo sujeito passivo e assim retire efeito à dedução por ele efectuada;

b) se, pelo contrário, se mostra que o segundo sujeito passivo pagou efectivamente o montante em questão ao primeiro sujeito passivo, não deveria ser possível às autoridades fiscais anular a dedução, reclamando esta soma ao segundo sujeito passivo.

18. Tratar, em tal hipótese, os dois sujeitos passivos como responsáveis solidários do pagamento do imposto, e isto face à ausência de qualquer texto que estabeleça uma tal solidariedade, não seria conforme aos princípios da justiça e da equidade. As alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 21.º permitem aos Estados-membros estabelecer uma tal responsabilidade solidária para o caso de o sujeito

passivo que efectua uma operação sujeita a imposto estar estabelecido no estrangeiro, mas a alínea c) não prevê nada disso.

19. Por outro lado, se em tal caso se recusasse o reconhecimento de um direito à dedução, igualmente se poderia recusar esse mesmo direito cada vez que o primeiro sujeito passivo se abstivesse de entregar ao fisco o montante legalmente devido e correctamente calculado.

20. O estabelecimento de um tal laço de solidariedade levaria, para mais, a impor a todos os operadores económicos um dever de vigilância absolutamente excessivo. Na verdade, pode imaginar-se que todas as empresas possam controlar a exactidão de cada montante de IVA incluído nas inumeráveis facturas dos seus fornecedores que recebem no decorrer do ano?

21. Tal como a Comissão e o requerente no processo principal, considero, além disso, que seria contrário à economia e ao objectivo da sexta directiva recusar a dedução na hipótese que nos preocupa. A finalidade do sistema IVA é, com efeito, actuar de modo a que o imposto seja neutro, a fim de, nomeadamente, não falsear as condições de concorrência. O essencial é, pois, evitar uma dupla imposição de um mesmo «valor acrescentado». Daqui se retira que o direito à dedução deve ser adquirido de cada vez que o imposto deve ser pago, o que é o caso se ele figura, mesmo indevidamente, numa factura.

22. Já o Tribunal, aliás, lembrou na sua jurisprudência a importância destas considerações, julgando que

«o regime das deduções visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA *devido ou pago* no quadro de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, em consequência, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas»¹.

23. O acórdão Schul I² parece-me ainda mais instrutivo, já que aí se pode ler

«que, em cada transacção, o IVA só é exigível desde que feita a dedução do montante de IVA que onerou directamente o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços».

24. Daqui resulta que o que conta é saber se o segundo sujeito passivo pagou efectivamente o IVA ao primeiro sujeito passivo. Se foi esse o caso, ele pode deduzir o imposto, mesmo que ele lhe tenha sido indevidamente reclamado.

25. No acórdão do Tribunal de 21 de Setembro de 1988, no processo 50/87 (Comissão/República Francesa, Colect., p. 4797), o Tribunal foi também levado a precisar

«que, na falta de qualquer disposição que permita aos Estados-membros limitar o direito à dedução conferida aos sujeitos passivos, este direito deve exercer-se imediatamente quanto à totalidade dos impostos que gravaram as operações efectuadas a montante. Tais limitações ao direito de dedução

têm uma incidência sobre o nível de carga fiscal e devem aplicar-se de modo similar em todos os Estados-membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos *expressamente previstos* pela directiva» (n.ºs 16 e 17 do acórdão).

Ora, não se encontra na directiva qualquer disposição que preveja que o montante que é devido exclusivamente porque foi mencionado na factura não dê direito à dedução.

26. Por fim, no que respeita à necessidade de evitar a fraude, o Tribunal realçou, no n.º 22 do mesmo acórdão, que uma tal necessidade só pode justificar medidas de derrogação da directiva no quadro do processo previsto no seu artigo 27.º

27. Considero, portanto, que as objecções que foram formuladas pelos governos intervenientes não são convincentes e que o direito a operar a dedução prevista na sexta directiva se estende ao imposto que é devido exclusivamente por ter sido mencionado na factura, salvo nos casos em que puder ser demonstrado que o montante em questão não foi pago ao sujeito passivo que emitiu tal factura.

Quanto à segunda questão

28. Na hipótese de uma resposta afirmativa à sua primeira questão, o Hoge Raad pergunta-nos ainda se a directiva permite aos Estados-membros excluir — seja inteiramente seja em certos casos particulares — o direito a operar a dedução de um tal imposto por meio de exigências impostas à factura.

1 — Processo Rompelman, 268/83, Recueil 1985, p. 655, n.º 19 da fundamentação.

2 — G. Schul/Inspector dos direitos de importação e dos impostos sobre os consumos específicos, processo 15/81, n.º 10, Recueil 1982, p. 1409.

29. Resulta do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), que o sujeito passivo, para poder exercer o direito à dedução, deve possuir uma factura emitida de acordo como artigo 22.º, n.º 3. De acordo com a alínea b) desta última disposição, a factura deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção.

30. No acórdão do Tribunal de 14 de Julho de 1988³, Jeunehomme, o Tribunal declarou que, se a directiva se limita a exigir uma factura que contenha certas menções, os Estados-membros podem, no entanto, exigir menções suplementares. O artigo 22.º, n.º 8, dispõe com efeito que

«os Estados-membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude».

31. Na parte decisória do acórdão já citado, o Tribunal decidiu que

«os artigos 18.º, n.º 1, alínea a) e 22.º, n.º 3, alíneas a) e b), da sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, permitem aos Estados-membros subordinar o exercício do direito à dedução à detenção de uma factura que contenha obrigatoriamente *certas menções necessárias* para assegurar a percepção da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e o seu controlo pela administração fiscal. Tais menções não devem, pelo seu número ou pela sua tecnicidade, tornar praticamente

impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução».

32. No processo principal, não são, falando propriamente, menções suplementares que estão em causa, mas as exigências seguintes.

33. Segundo o artigo 35.º, n.º 1, alínea g), da lei neerlandesa de 1968, relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a factura que o empresário tem o dever de entregar, a título das suas entregas de bens e prestações de serviços a um outro empresário, deve indicar claramente

«o montante do imposto devido por motivo do fornecimento de bens ou da prestação de serviços. *Não é permitido indicar um outro montante de imposto*».

34. Em segundo lugar, o artigo 24.º b) do decreto de 1968, que regulamenta a lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, prescreve que em caso de subcontratação, a cobrança do IVA passe do subcontratante que executa a prestação ao empresário (principal) que adquire a prestação. O subcontratante não deve fazer figurar qualquer montante de IVA na sua factura, antes aí deve inscrever a fórmula «imposto sobre o valor acrescentado transferido».

35. Resulta, além disso, da legislação neerlandesa que, sempre que um empresário recebe uma factura que viola uma ou outra das disposições resumidas atrás, ele não tem o direito de proceder à dedução do montante indevidamente mencionado na factura, pois que esta não foi emitida da maneira prescrita, e isto não obstante o facto de

3 — Processos apensos 123 e 330/87, Léa Jeunehomme, a sociedade anónima de Étude et de Gestion Immobilière «EGI» e o Estado belga, Colect. 1988, p. 4517.

aquele que menciona esse montante na factura dele ser também devedor face ao fisco.

36. Examinemos sucessivamente o regime geral e o regime dito de transferência.

37. a) No que respeita à proibição de mencionar numa factura um montante de IVA diferente do que é legalmente devido, entendendo dever fazer as seguintes observações.

38. Entendo que, mesmo quando aquela obrigação não é respeitada, o Estado-membro não deve, no entanto, poder privar o empresário do seu direito à dedução, invocando o argumento formal segundo o qual a factura não corresponde às prescrições da legislação nacional relativas à emissão das facturas.

39. Na minha opinião, a obrigação de não mencionar um montante de IVA diferente do legalmente devido não constitui uma dessas «outras obrigações» que os Estados-membros têm a faculdade de prescrever nos termos do artigo 22.º, n.º 8, com o fim de assegurar a correcta cobrança do IVA. Trata-se, pelo contrário, de uma obrigação que, mesmo que não expressamente prevista na directiva, no entanto dela decorre implicitamente.

40. Além disso, a directiva já previu uma sanção para o caso de desrespeito desta obrigação: trata-se do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), em virtude do qual qualquer pessoa que mencione (mesmo indevidamente) um imposto numa factura se torna devedor deste.

41. Além disso, dei como assente, a propósito da resposta a dar à primeira questão, que o direito a operar a dedução se estende ao imposto que é devido exclusivamente por ter sido mencionado na factura.

42. Também não é, portanto, concebível que os Estados-membros possam derrogar um princípio tão fundamental da sexta directiva como o do direito à dedução, invocando uma exigência do seu direito nacional que prescreva que uma factura deve mencionar o exacto montante do IVA legalmente devido, com exclusão de qualquer outro montante.

43. b) Regressemos agora ao regime de transferência. Ele só pode ter sido posto em vigor nos Países Baixos em virtude de uma derrogação à sexta directiva, concedida pelo Conselho⁴ ao abrigo do artigo 27.º da dita directiva.

44. O início do n.º 1 desta disposição tem o seguinte teor:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-membros a introduzirem *medidas especiais derogatórias* da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.»

45. A disposição de base do regime de transferência do IVA derroga sem dúvida um dos princípios fundamentais da sexta directiva, qual seja o de a factura dever mencionar claramente o preço, líquido de im-

4 — JO C 197 de 31.7.1982, p. 1.

posto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção. No caso concreto, não há isenção mas transferência do IVA, de modo que estamos certamente em presença de uma derrogação a esta disposição.

46. Ora, considero que um regime derogatório da sexta directiva, autorizado pelo Conselho, forma necessariamente um todo. O regime de deslocamento do IVA visa evitar certas fraudes. A fim de que este regime possa alcançar os seus objectivos, é necessá-

rio que o empreiteiro principal exerça um controlo sobre cada um dos seus subempreiteiros e que não lhes aceite senão facturas com a menção «imposto sobre o valor acrescentado transferido». A proibição de deduzir um imposto indevidamente mencionado numa tal factura visa obrigar o empreiteiro a ser vigilante. Esta proibição constitui, portanto, um elemento essencial deste regime particular. Esta segunda derrogação aos princípios da directiva deve, pois, ser considerada como estando também coberta pela autorização do Conselho.

Conclusão

47. Com base em todas as considerações que precedem, proponho que se responda como segue às questões postas pelo Hoge Raad:

- «1) O direito a operar a dedução prevista na sexta directiva em matéria de IVA estende-se ao imposto que é devido exclusivamente por ter sido mencionado na factura, salvo nos casos em que puder ser demonstrado que o montante em questão não foi pago ao sujeito passivo que emitiu tal factura.
- 2) A sexta directiva não permite aos Estados-membros excluir o direito de operar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado por meio de uma exigência que prescreva que a factura deve mencionar o montante exacto do IVA legalmente devido, com exclusão de qualquer outro montante.»

As coisas não se passam assim quando um Estado-membro foi autorizado pelo Conselho, com base no artigo 27.º da directiva, a aplicar um regime derogatório desta, que proíbe a menção de um montante de IVA na factura e exclui o direito à dedução sempre que esta proibição não for respeitada.