

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

1 de Abril de 2004 \*

No processo C-90/02,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Finanzamt Gummersbach

e

Gerhard Bockemühl,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 18.º, n.º 1, e 22.º, n.º 3, 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), na versão resultante das Directivas 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e

\* Língua do processo: alemão.

altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1), e 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: P. Jann, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, A. Rosas e S. von Bahr (relator), juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,  
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e M. Lumma, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes, assistidos por A. Böhlke, Rechtsanwalt,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Finanzamt Gummersbach, representado por F. Fürst, na qualidade de agente, de G. Bockemühl, representado por J. A. Nohl e C. Hesener, Steuerberater, e da Comissão, representada por K. Gross, assistido por A. Böhlke, na audiência de 11 de Setembro de 2003,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Outubro de 2003,

profere o presente

### Acórdão

1 Por despacho de 22 de Novembro de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 15 de Março de 2002, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, três questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 18.º, n.º 1, e 22.º, n.º 3, 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), na versão resultante das Directivas 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1), e 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre o Finanzamt Gummersbach (a seguir «Finanzamt») e G. Bockemühl a respeito da recusa do Finanzamt de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») referente aos serviços que lhe tinham sido prestados. Incidem, no essencial, sobre as condições que permitem o exercício do direito à dedução, previstas no artigo 18.º, n.º 1, da Sexta Directiva, no caso de o sujeito passivo em causa ser ele próprio responsável pelo pagamento do referido imposto devido ao facto de o prestador de serviços em questão estar estabelecido fora do país em causa.

## Enquadramento jurídico

### *Regulamentação comunitária*

- 3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe que estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.
- 4 No que se refere às prestações de serviços, o lugar da operação tributável é determinado de acordo com os termos do artigo 9.º da mesma directiva, que dispõe, no n.º 1, que como tal se deve entender o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual. Todavia, como excepção a esta regra, o referido artigo, n.º 2, prevê:

«a) Por lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel, incluindo as prestações de agentes imobiliários e de peritos, e bem assim as prestações

tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos em imóveis, tais como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitectos e de gabinetes técnicos de fiscalização, entende-se o lugar da situação do bem;

[...]

- e) Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

[...]

— colocação de pessoal à disposição,

[...]»

5 Relativamente ao direito à dedução, o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva dispõe:

«Desde que os bens e serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações 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 são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;

[...]»

- 6 O artigo 18.º da mesma directiva, relativo às modalidades de exercício do direito à dedução, tem o seguinte teor:

«1 Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

- a) Relativamente à dedução referida no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma factura emitida nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 22.º;
- b) Relativamente à dedução referida no n.º 2, alínea b), do artigo 17.º, possuir um documento comprovativo da importação que o designe como destinatário ou importador e que mencione ou permita calcular o montante do imposto devido;
- c) Relativamente à dedução referida no n.º 2, alínea c), do artigo 17.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro;

- d) Quando tiver de pagar o imposto na qualidade de tomador ou comprador em caso de aplicação do ponto 1 do artigo 21.º, cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.

[...]

3. Os Estados-Membros fixarão as condições e as regras segundo as quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.ºs 1 e 2.

[...]»

- 7 No que se refere aos devedores de IVA, o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva prevê que o IVA é devido no regime interno pelos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis que não sejam as referidas na alínea b) do mesmo artigo. Contudo, o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), segundo e terceiro parágrafos, da Sexta Directiva prevê:

«Quando a entrega de bens ou a prestação de serviços tributável for efectuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país, os Estados-Membros podem adoptar disposições que prevejam que o imposto é devido por outra pessoa. Podem nomeadamente ser designados para esse efeito um representante fiscal ou o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços tributáveis.

No entanto, o imposto será devido pelo destinatário da entrega de bens, sempre que se encontrem reunidas as seguintes condições:

[...]

— quando a factura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no território do país for conforme com o disposto no n.º 3 do artigo 22.º

[...]»

- 8 Nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, o IVA é devido pelos tomadores dos serviços referidos no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º da referida directiva, sempre que o serviço seja prestado por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro.
- 9 O mesmo artigo 21.º, n.º 1, alínea c), dispõe que o IVA é devido por todas as pessoas que o mencionem numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua.
- 10 O artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva prevê:
- «3. a) Todos os sujeitos passivos devem emitir uma factura, ou um documento que a substitua, para as entregas de bens e as prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo. [...]

- b) A factura deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente para cada taxa diferente e, se for caso disso, a isenção;

[...]

- c) Os Estados-Membros fixarão os critérios segundo os quais um documento pode ser considerado como equivalente a uma factura.

[...]»

### *Regulamentação nacional*

- 11 Em conformidade com o artigo 21.º, n.º 1, da Sexta Directiva, a República Federal da Alemanha previu no § 51 do Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (regulamento de execução de 1993 da lei relativa ao IVA, BGBl. 1993 I, p. 565, a seguir «UStDV 1993»):

- «1) O destinatário da prestação deve reter o imposto deduzindo-o da contra-prestação e entregá-lo ao Finanzamt competente relativamente às operações tributáveis seguintes:

1. Entregas de trabalhos e outras prestações realizadas por uma empresa com sede no estrangeiro:

[...]

- 3) Considera-se que tem a sede no estrangeiro a empresa que não tem domicílio, sede, administração ou filial no país ou numa zona franca. O momento de referência é aquele em que a contraprestação é paga. Se houver dúvidas quanto ao facto de a empresa preencher estas condições, o destinatário das prestações só pode deixar de reter e pagar o imposto se a empresa lhe provar, por documento emitido pelo Finanzamt competente para a tributação das suas operações de acordo com as normas tributárias, que não é uma empresa na acepção do primeiro parágrafo.

- 4) Considera-se contraprestação na acepção do n.º 1 a remuneração acrescida do imposto sobre o valor acrescentado».

- 12 Contudo, o § 52, n.ºs 2 e 3, do UStDV 1993 introduz excepções às obrigações visadas no § 51:

«2) O destinatário das prestações não é obrigado a reter o imposto que incide sobre as prestações e a entregá-lo, se

1. a empresa não tiver emitido qualquer factura com indicação específica do IVA e

2. o próprio destinatário das prestações, no caso de o IVA ser especificamente mencionado, puder invocar o direito à dedução total a montante do mesmo.
  
- 3) Para que a condição enunciada no n.º 2, ponto 2, se verifique, não é necessário que a empresa que presta o serviço esteja autorizada a mencionar separadamente o IVA numa factura.

[...]»

### Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 13 G. Bockemühl gere uma empresa de construção civil na Alemanha. Durante o período controvertido, contratou trabalhadores ingleses que lhe foram disponibilizados por uma sociedade identificada como «Jaylink Bau Ltd Building Contractors». Esta sociedade tinha um endereço para contactos nos Países Baixos.
  
- 14 Os trabalhos realizados pelos referidos operários ingleses foram facturados a G. Bockemühl sob o nome da sociedade em questão, tendo as facturas um número inglês de identificação para efeitos de IVA. Era mencionado um primeiro endereço de Londres nas facturas que abarcavam o período de 14 de Dezembro de 1994 a 22 de Março de 1995, ao passo que era mencionado outro endereço nas que se referiam ao período de 29 de Março de 1995 a 19 de Julho de 1995. Aliás, as referidas facturas mencionavam a prestação de serviços facturada como consistindo em obras, quando na realidade se tratava de disponibilização de pessoal.

- 15 De acordo com investigações feitas pelo Bundesamt für Finanzen, existia uma sociedade com a denominação social «Jaylink Building Contractors Ltd» inscrita no registo comercial inglês em 21 de Maio de 1992, cuja sede declarada se situava no endereço mencionado nas primeiras facturas. A sociedade não consta das listas telefónicas locais.
- 16 As facturas não mencionavam qualquer IVA, mas, em contrapartida, apresentavam a menção «Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart» (taxa zero, § 52 UStDV, conforme acordo). Entretanto, após uma inspecção fiscal, o Finanzamt concluiu que as prestações facturadas não tinham sido realizadas pela sociedade cujo nome figurava nas facturas, mas por uma empresa terceira desconhecida. Em consequência, considerou, por aviso de liquidação de 23 de Agosto de 1996, que, na sua qualidade de destinatário dos serviços, G. Bockemühl deveria pagar 17 219,17 DEM de IVA relativo às operações tributáveis em causa.
- 17 Na sequência da interposição de recurso por G. Bockemühl, o Finanzgericht Köln (Alemanha) anulou o referido aviso, bem como a decisão proferida sobre a reclamação subsequente, de 27 de Março de 1997, declarando não haver «fundamento razoável para duvidar da identidade entre o emissor da factura e a empresa fornecedora das prestações».
- 18 O Finanzamt interpôs recurso de revista desta decisão para o Bundesfinanzhof sustentando que as condições de aplicação da regra da «taxa zero», prevista no § 52, n.º 2, ponto 2, do UStDV 1993, não se verificavam, na medida em que, em sua opinião, a identidade do fornecedor é duvidosa. Consequentemente, G. Bockemühl seria devedor solidário do imposto.
- 19 De acordo com o despacho de reenvio, o processo de retenção na fonte previsto nos §§ 51 e seguintes do UStDV 1993 foi substituído, a partir de 1 de Janeiro

de 2002, por um processo que implica que o destinatário da prestação seja devedor fiscal, pelo facto de o referido processo de retenção na fonte não ser conforme às disposições comunitárias. Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio entende que os referidos parágrafos do UStDV 1993 são aplicáveis ao exercício controvertido na medida em que podem ser interpretados em conformidade com as disposições do direito comunitário.

20 Neste contexto, e com vista a aplicar as disposições nacionais pertinentes em conformidade com a Sexta Directiva, o órgão jurisdicional de reenvio considera que as prestações de serviços em causa foram realizadas por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro e que o lugar das prestações se situava na Alemanha, seja por força do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva relativo às prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel, seja por força do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da mesma directiva no referente à disponibilização do pessoal. Nos termos desta última disposição, a República Federal da Alemanha é obrigada, segundo o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, a considerar G. Bockemühl, enquanto destinatário da prestação, como devedor do IVA.

21 Quanto ao direito à dedução previsto no § 52, n.º 2, ponto 2, do UStDV 1993, o órgão jurisdicional de reenvio é de opinião que, ao ter recorrido às prestações em causa para as suas operações tributáveis, G. Bockemühl devia poder deduzir o IVA a montante, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. No entanto, tendo dúvidas quanto às condições que permitem o direito à dedução, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as três questões prejudiciais seguintes:

«1) O destinatário de prestações de serviços considerado devedor do imposto nos termos do artigo 21.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE e como tal chamado à responsabilidade pelo seu pagamento, para poder exercer o direito à dedução

do imposto, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), da mesma directiva, tem de possuir uma factura emitida nos termos do seu artigo 22.º, n.º 3?

- 2) No caso de resposta afirmativa à questão anterior, quais as indicações que a factura deve conter? Tem efeitos lesivos o facto de, em vez da [disponibilização] do pessoal, se mencionarem como objecto da prestação os trabalhos realizados com a utilização desse pessoal?
  
- 3) Que consequências jurídicas poderão ter eventuais dúvidas insuperáveis quanto à questão de saber se foi o emitente da factura que realizou a prestação facturada?

### Quanto às primeira e segunda questões

- 22 Com as primeira e segunda questões, a apreciar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio visa, em primeiro lugar, saber se, no quadro de uma situação dita de «autoliquidação», o direito à dedução por parte de um sujeito passivo, que é devedor do respectivo IVA, enquanto destinatário de serviços, só pode ser exercido se o referido sujeito passivo possuir uma factura emitida em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Em caso de resposta afirmativa, pretende, em segundo lugar, que se especifique quais as menções que devem constar da factura e, em especial, se o montante de IVA bem como o nome e o endereço do prestador dos serviços devem ser especificados e se a designação incorrecta dos serviços implica consequências jurídicas quanto à existência do direito à dedução.

*Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça*

- 23 De acordo com o Governo alemão e a Comissão das Comunidades Europeias, os únicos que apresentaram observações escritas, a aplicação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva ao caso vertente não pode ser contestada. Sublinham o carácter expresso da obrigação prevista nesta disposição, a saber, a de possuir uma factura elaborada em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva, obrigação essa que, no seu entender, não admite excepções.
- 24 De acordo com o Governo alemão, mesmo que o destinatário da prestação seja ele próprio devedor do IVA, esta transferência de dívida para o destinatário da prestação não é mais do que uma outra forma de cobrança de IVA e não pode ter qualquer efeito sobre as condições que permitem o direito à dedução.
- 25 A Comissão afirma, além disso, que esta solução é conforme com a economia do artigo 21.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Com efeito, esta última disposição impõe que, no que se refere às entregas de bens por um sujeito passivo não estabelecido no país, o IVA só seja devido pelo destinatário se a factura obedecer ao previsto no artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva.
- 26 A Comissão invoca, além disso, as alterações resultantes da Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, que altera a Directiva 77/388 tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à facturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 15, p. 24). Salienta que a nova redacção do artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva especifica que, em caso de isenção ou quando o cliente for devedor de IVA, a factura deve fazer referência à disposição pertinente da Sexta Directiva, ou à disposição nacional correspondente, ou conter outras informações que indiquem que a entrega de bens beneficia de isenção ou está sujeita ao procedimento de autoliquidação.

- 27 Aliás, o Governo alemão observa que, do ponto de vista da administração fiscal, a factura tem uma função documental importante, na medida em que contém dados controláveis que permitem demonstrar qual o montante de IVA que pode ser deduzido a montante, quando o Estado-Membro tiver previsto, para determinadas prestações, excepções ao direito à dedução.
- 28 Em resposta a uma questão escrita colocada pelo Tribunal de Justiça, o Finanzamt, o Governo alemão e a Comissão responderam que as disposições do artigo 18.º, n.º 1, alíneas a) e d), da Sexta Directiva se aplicam cumulativamente, de modo que, no caso de autoliquidação, o sujeito passivo deve cumprir as formalidades adicionais prescritas pelos Estados-Membros no exercício da opção que lhes é permitida pelo artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da referida directiva. Esta última disposição não permite, pois, que os Estados-Membros adoptem excepções que tornem menos rigorosas as condições previstas no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.
- 29 De qualquer modo, a Comissão nota que o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva remete expressamente para a aplicação do artigo 21.º, n.º 1, da mesma, por força do qual a transferência da dívida fiscal está sujeita à condição de que «a factura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no território do país [seja] conforme com o n.º 3 do artigo 22.º». Assim, o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), mantém inalterada a exigência da posse de uma factura.
- 30 Quanto a saber se a factura deve mencionar o montante de IVA em causa, tanto o Governo alemão como a Comissão consideram que, quer o sentido quer a finalidade do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva propendem para uma solução segundo a qual, no caso de o destinatário da prestação ser igualmente o devedor fiscal, este artigo deve ser interpretado restritivamente, renunciando à exigência de uma menção específica do IVA.

31 O Governo alemão aduz várias razões em apoio deste argumento. Em primeiro lugar, o destinatário da prestação, enquanto devedor fiscal, deve ele próprio calcular o montante de IVA que deve pagar, sem estar obrigado a remeter para as menções correspondentes que constam da factura emitida pela empresa que realizou a prestação. Em segundo lugar, no caso de menção específica do IVA, e em conformidade com o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, o fornecedor é devedor de IVA além do destinatário da prestação, o que é incompatível com o espírito da Sexta Directiva. Em terceiro lugar, referindo-se aos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, na redacção dada pela Directiva 2001/115, o Governo alemão observa que o sistema assim implementado contém regras que tornam supérflua qualquer menção específica do montante do IVA.

32 No entendimento da Comissão, importa considerar que o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva trata este caso de transferência de dívida fiscal como um caso de isenção. Por defeito, o emitente da factura é devedor de IVA pelo simples facto de o mencionar na sua factura, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, sem que o destinatário da prestação possa invocar o seu direito à dedução desse imposto. Daí a Comissão conclui que, se o destinatário da prestação é devedor do IVA, basta mencionar esse facto na factura ou nela remeter para a disposição por força da qual assim sucede.

33 Relativamente ao nome e endereço do prestador, o Governo alemão refere-se, antes de mais, aos acórdãos do Tribunal de Justiça de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme (123/87 e 330/87, Colect., p. 4517, n.º 17), e de 17 de Setembro de 1997, Langhorst (C-141/96, Colect., p. I-5073, n.º 17). Considera que, embora o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva e a jurisprudência do Tribunal de Justiça não imponham aos Estados-Membros a obrigação de exigirem essas menções, nem por isso estes últimos deixam de poder exigir menções adicionais.

34 A Comissão considera que decorre do acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C-342/87, Colect., p. 4227), o qual, em seu entender, implica o

poder de controlar a veracidade da operação tributável, que a factura deve permitir a identificação do sujeito passivo, através do seu nome e endereço, bem como a da operação em causa.

- 35 No que concerne à menção da natureza da prestação, o Governo alemão considera que os Estados-Membros devem poder exigir que esta seja indicada com precisão na factura, a fim de garantir a correcta cobrança do IVA e de evitar a fraude.
- 36 De acordo com a Comissão, uma vez que a factura representa o meio essencial para controlar a boa aplicação do IVA, a descrição da operação facturada deve, por isso, ser suficientemente precisa para permitir conhecer o tipo de operação em causa, saber se a referida operação é tributável e determinar o lugar onde foi executada e, sendo esse o caso, a identidade do sujeito passivo.

### *Resposta do Tribunal de Justiça*

- 37 Antes de mais, como o advogado-geral observa no n.º 37 das suas conclusões, um sujeito passivo de IVA enquanto destinatário de bens ou serviços pode invocar o direito à dedução previsto no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Esta posição é confirmada pelas alterações posteriormente introduzidas a esta disposição pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p.18), que eliminaram as divergências a este propósito entre diferentes versões linguísticas.

- 38 Em seguida, de acordo com jurisprudência firmada, o direito à dedução previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., nomeadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43).
- 39 O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15, e Gabalfrisa e o., já referido, n.º 44).
- 40 Quanto às condições de exercício do direito à dedução, o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê como regra geral que, para a dedução referida no n.º 2, alínea a) do artigo 17.º da referida directiva, o sujeito passivo deve possuir uma factura emitida nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 22.º da mesma directiva.
- 41 Contudo, no caso de, em conformidade com o artigo 21.º, ponto 1, da Sexta Directiva, ser o destinatário de serviços o devedor do IVA, o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da mesma directiva refere que este deve cumprir as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro.
- 42 A este propósito, deve concluir-se que resulta do despacho de reenvio que, no caso vertente, G. Bockemühl pode, em princípio, exercer o direito à dedução na qualidade de devedor do IVA. No entanto, não possui uma factura emitida nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva.

- 43 Nestas condições, coloca-se a questão de saber se, num caso de autoliquidação como o caso em apreço, apenas são aplicáveis as disposições do artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva ou se, como afirmam o Governo alemão, o Finanzamt e a Comissão, o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da mesma directiva é também aplicável.
- 44 A este propósito, há que observar, em primeiro lugar, que o artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva, na versão aplicável na época dos factos, não visava expressamente o procedimento de autoliquidação. Como o Governo alemão e a Comissão demonstraram nas respectivas observações, a aplicação desta disposição no âmbito desse procedimento suscita dificuldades de interpretação no que se refere, designadamente, à disposição que exige a menção do montante do IVA enquanto condição prévia ao exercício do direito à dedução (v. n.ºs 30 a 32 do presente acórdão). Aliás, embora as alterações ao artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva introduzidas pela Directiva 2001/115 mencionem a autoliquidação, conforme foi referido no n.º 26 do presente acórdão, não é menos certo que o artigo 22.º da Sexta Directiva, relativo à obrigação de facturação, não visa as condições que dão direito à dedução enquanto tais.
- 45 Em segundo lugar, relativamente ao argumento da Comissão baseado no artigo 21.º, n.º 1, alínea a), terceiro parágrafo, da Sexta Directiva na medida em que esta disposição exige, em relação às entregas de bens realizadas por um sujeito passivo não estabelecido no território do país, que o IVA só seja devido pelo destinatário se a factura estiver conforme com o disposto no n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva, há que observar que o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), terceiro parágrafo, da Sexta Directiva se limita a enunciar as condições em que o destinatário de uma entrega de bens pode ser designado devedor do IVA.
- 46 É por uma razão semelhante que, em terceiro lugar, não pode ser acolhido o argumento da Comissão segundo o qual o artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva parece manter inalterada a exigência relativa à posse de uma factura, na medida em que o referido artigo remete expressamente para a aplicação do

artigo 21.º, n.º 1, desta mesma directiva e este último número, na alínea a), terceiro parágrafo, exige como condição da transferência da dívida fiscal que «a factura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no território do país [seja] conforme com o disposto no n.º 3 do artigo 22.º». Com efeito, como foi observado no número anterior do presente acórdão, o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), terceiro parágrafo, da Sexta Directiva limita-se a enunciar as condições em que o destinatário de uma entrega de bens pode ser designado devedor do IVA.

47 Por conseguinte, importa concluir que as disposições do artigo 18.º, n.º 1, alíneas a) e d), da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que apenas o referido artigo 18.º, n.º 1, alínea d), é aplicável ao procedimento de autoliquidação como o do caso vertente. Assim, um sujeito passivo, que é devedor, enquanto destinatário de serviços, do IVA respectivo, não é obrigado a possuir uma factura elaborada nos termos do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva, a fim de poder exercer o direito à dedução, e deve unicamente cumprir as formalidades estabelecidas pelo Estado-Membro respectivo no exercício da opção que lhe é permitida pelo artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da mesma directiva.

48 Por outro lado, esta interpretação é confortada pela redacção do artigo 18.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva que, em termos idênticos aos que figuram no mesmo artigo, n.º 1, alínea d), impõe como condição que o sujeito passivo cumpra as formalidades estabelecidas por cada Estado-Membro. Esta primeira disposição aplica-se a situações relacionadas com a afectação própria, nas quais é lógico que o direito à dedução não esteja sujeito à obrigação de possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva.

49 Em relação ao exercício da opção permitida pelo artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva, embora esta disposição permita aos Estados-Membros estabelecer as formalidades relativas ao exercício do direito à dedução em caso de autoliquidação, não é menos certo que este poder deve ser exercido em conformidade com um dos objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva, que é

assegurar a cobrança do IVA e o seu controlo pela administração fiscal [v., no que se refere ao n.º 3, alínea c), do artigo 22.º da Sexta Directiva, acórdão Langhorst, já referido, n.º 17]. Por outro lado, este poder só pode ser exercido na medida em que a imposição de tais formalidades, pelo número ou pela tecnicidade destas, não tornem impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução [v., no que se refere ao n.º 3, alínea b), artigo 22.º da Sexta Directiva, em conjugação com o n.º 1, alínea c), artigo 18.º, da mesma directiva, acórdão Jeunehomme, já referido, n.º 17].

- 50 No que concerne, portanto, ao artigo 18.º, n.º 1, alínea d), da Sexta Directiva, a imposição e o alcance das formalidades a cumprir a fim de poder exercer o direito à dedução não devem ultrapassar o estritamente necessário para controlar a aplicação correcta do procedimento de autoliquidação em causa.
- 51 Neste contexto, é certo que uma factura tem uma função documental importante pelo facto de poder conter dados controláveis. Contudo, no caso de autoliquidação, é precisamente com base em dados controláveis que o sujeito passivo, destinatário de um fornecimento ou de serviços, deveria ter sido considerado devedor, e qual o montante de IVA devido. Uma vez que a administração fiscal dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é, enquanto destinatário da prestação em causa, devedor do IVA, não pode impor, no que se refere ao direito do referido sujeito passivo à dedução do IVA, condições adicionais que podem ter como efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito.
- 52 Assim, quando um sujeito passivo, enquanto destinatário de serviços, é designado devedor do IVA correspondente, a administração fiscal não pode exigir como condição adicional para permitir o direito à dedução que aquele esteja na posse de uma factura emitida em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva. Com efeito, tal exigência teria como consequência que um sujeito passivo fosse, por um lado, devedor do IVA em causa enquanto destinatário dos serviços, mas corresse o risco, por outro, de não poder deduzir esse imposto.

53 À luz do que precede, há que responder à primeira questão que, no quadro de um procedimento de autoliquidação, um sujeito passivo que seja devedor do IVA correspondente enquanto destinatário de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 21.º da Sexta Directiva, não é obrigado a possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º da Sexta Directiva para poder exercer o seu direito à dedução.

54 No que respeita à segunda questão, tendo em conta a resposta dada à primeira, não há que lhe dar resposta.

#### Quanto à terceira questão

55 Perante a resposta dada à primeira questão, não há lugar a resposta à terceira questão.

#### Quanto às despesas

56 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado pelo órgão jurisdiccional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 22 de Novembro de 2001, declara:

Um sujeito passivo que seja devedor do imposto sobre o valor acrescentado correspondente enquanto destinatário de serviços, nos termos do artigo 21.º n.º 1, 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, na versão resultante das Directivas 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388, e 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388 e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, não é obrigado a possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º da referida directiva para poder exercer o seu direito à dedução.

Jann

Rosas

von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 1 de Abril de 2004.

O secretário

O presidente

R. Grass

V. Skouris