CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIAL FENNELLY

apresentadas em 13 de Abril de 2000 *

1. Neste pedido de decisão prejudicial, foi solicitado ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre as circunstâncias em que a Sexta Directiva IVA permite que Estados-Membros concedam ou os obriga a conceder uma isenção da responsabilidade incorrida relativamente a um montante de IVA discriminado incorrectamente em facturas respeitantes a operações que nunca foram efectuadas [1]. Esta questão implica, essencialmente, a consideração do âmbito de aplicação do princípio enunciado no acórdão Genius Holding/Staatssecretaris van Financiën e, nomeadamente, a questão de saber se é necessário que uma factura incorrecta tenha sido emitida de boa fé [2], para que o emitente possa ulteriormente pedir a sua correcção.

I — Enquadramento jurídico e matéria de facto

A — *Enquadramento jurídico*

2. O artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva dispõe que «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade...» estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado. Segundo o artigo 17.°, n.° 2, alínea a), o direito à dedução surge, no que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado «devido ou pago» por um sujeito passivo, «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». O artigo 20.° permite aos Estados-Membros ajustarem a «dedução inicialmente operada» e autorizada a um sujeito passivo, em certas circunstâncias. O artigo 21.° diz respeito aos «devedores do imposto» sobre o valor acrescentado. O artigo 21.°, n.° 1, prevê, na parte relevante, que:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1. No regime interno:

...

c) por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado

* Língua original: inglês.

1 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 — Acórdão de 13 de Dezembro de 1989 (C-342/87, Colect., p. 4227, a seguir «Genius Holding»).

numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua.»

3. No direito alemão, a Umsatzsteuergesetz (lei alemã sobre o volume de negócios) de 1991 (a seguir «UStG») estabelece uma distinção entre o IVA discriminado incorrectamente em facturas (v. § 14, n.° 2, da UStG), e o montante do imposto indevidamente mencionado (v. § 14, n.° 3, da UStG), sendo esta última a hipótese relevante no presente processo. As disposições em causa têm, respectivamente, a seguinte redacção:

«Se a empresa indicar separadamente, numa factura correspondente a uma entrega ou a outra prestação, um montante de IVA superior àquele que deve pagar nos termos da presente lei, é também obrigada a pagar o montante mencionado em excesso. Se rectificar o montante do imposto em favor do beneficiário, aplica-se-lhe o § 17, n.° 1.»

«Quem indicar separadamente numa factura um montante de imposto, ainda que não autorizado a fazê-lo, fica obrigado ao pagamento do montante indicado. O mesmo é válido quando for indicado separadamente um montante de imposto noutro documento, com a referência de que deve ser pago, como comerciante fornecedor, ainda que o não seja nem faça quaisquer entregas ou outras prestações.»

4. O § 190, n.° 3, das Umsatzsteuer-Richtlinien (directivas alemãs relativas ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStR») dispõe que, se da imposição de responsabilidade pelo pagamento de um imposto, mesmo que indevidamente mencionado, resultar uma situação de severidade objectiva, as autoridades fiscais podem, por motivos de equidade — com derrogação das regras legais aplicáveis — permitir que o emitente de uma factura a rectifique, aplicando por analogia as disposições mais favoráveis do § 14, n.° 2, da UStG. A este propósito, o § 227 do Abgabenordnung (código geral tributário, a seguir «AO») dispõe que:

«As autoridades fiscais podem renunciar total ou parcialmente aos direitos resultantes de uma dívida fiscal quando, numa dada situação, a sua cobrança for contrária à equidade...»

B — *Os factos e a tramitação no processo principal*

5. O processo principal respeita a dois processos apensos pelo órgão jurisdicional de reenvio.

6. Em 31 de Dezembro de 1991, Schmeink & Cofreth, demandante e recorrente no primeiro processo (a seguir «Schmeink») emitiu, a uma sociedade na qual se propunha adquirir uma participação, uma «factura pró-forma», na qual constava um montante de 529 370,80 DEM de IVA, relativa a serviços de consultadoria que nunca efectivamente prestou. Ao que parece, esta factura foi utilizada um ano mais tarde por esta última sociedade, como anexo de um pedido de ajuda ao investimento. Na sequência de uma inspecção extraordinária da demandante, a demandada, Finanzamt Borken (Repartição de Finanças de Borken), Alemanha (a seguir «primeira demandada») liquidou, em 14 de Abril de 1993, como montante do IVA devido por Schmeink, o montante indicado na factura relevante, em conformidade com o § 14, n.º 3, da UStG.

7. Por requerimento posterior, apresentado de acordo com o § 227 do AO, Schmeink procurou, sem sucesso, obter da demandada a isenção do IVA, por motivos de equidade. O recurso que interpôs para o Finanzgericht Münster daquela recusa também não obteve provimento. Schmeink interpôs recurso para o Bundesfinanzhof com fundamento num acórdão daquele tribunal, de 21 de Fevereiro de 1980 (a seguir «acórdão de 1980»), nos termos do qual, para que uma medida de equidade tal como a prevista no § 227 do AO pudesse ser concedida, seria suficiente que o emitente da referida factura eliminasse oportuna e completamente o risco de perda de receitas fiscais.

8. M. Strobel, demandante e requerente no segundo processo, explorava, nos anos relevantes, 1992 e 1993, um negócio de equipamento de escritório e de tecnologia informática. Emitiu facturas fictícias a diversas empresas de locação financeira, relativas a fornecimentos que nunca foram efectuados, com o objectivo de dissimular os prejuízos e simular melhores resultados de uma das suas filiais. As facturas foram pagas pelas empresas de locação financeira, que deduziram dessas facturas o imposto devido a montante. M. Strobel debitou IVA em todas as facturas, mas aceitou restituir às empresas de locação financeira o respectivo preço de compra, mediante pagamento em prestações. Em 1994, M. Strobel denunciou espontaneamente a situação das declarações incorrectas, tanto ao Ministério Público como à Finanzamt Esslingen (Repartição de Finanças de Esslingen), Alemanha (a seguir «segunda demandada»). O montante de IVA liquidado a M. Strobel, de acordo com a segunda hipótese do § 14, n.º 3, segunda frase, da UStG, foi o indicado nas facturas relevantes, isto é, 519 346,36 DEM, relativamente a 1992, e 653 156,51 DEM, relativamente a 1993.

9. Em 24 de Agosto de 1995, M. Strobel requereu o perdão desses (e de outros) montantes de IVA, nos termos do § 227 do AO, por motivos de equidade. A segunda demandada indeferiu este pedido. M. Strobel interpôs recurso desta decisão, sem

sucesso, para o Finanzgericht de Baden-Würtemberg e interpôs igualmente recurso para o Bundesfinanzhof, alegando que o § 227 do AO era aplicável porque, ainda que não tivesse solicitado a devolução das facturas fictícias, tinha agido em devido tempo para prevenir o risco de perda de receitas fiscais.

10. Nos seus recursos, os dois recorrentes alegaram, essencialmente, que, para beneficiarem da possibilidade de isenção por motivos de equidade, era suficiente que o emitente das facturas relevantes eliminasse o risco de perdas junto das autoridades fiscais, quer recuperando do(s) seu(s) destinatário(s) as facturas emitidas antes de serem utilizadas para dedução fiscal, quer pagando o imposto indicado nessas facturas, assegurando-se, seguidamente, de que os destinatários das facturas reembolsem as autoridades de quaisquer montantes indevidamente deduzidos com base nas facturas fictícias.

11. No despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof salienta que, segundo o acórdão de 1980, as medidas de equidade previstas no § 227 do AO podem ser aplicáveis se o emitente de uma factura falsa recuperar a factura antes de esta ser utilizada ou, ainda, se tomar medidas para afastar o risco de perda de receitas fiscais, por exemplo informando as autoridades fiscais competentes. No entanto, num acórdão de 23 de Novembro de 1995, o Bundesgerichtshof (Tribunal Federal de Justiça) decidiu, com base no artigo 20.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva e no acórdão Genius Holding que, para que a isenção da obrigação de pagamento de um imposto, tal como previsto por aplicação do § 14, n.° 3, da UStG possa ser autorizada em conformidade com o § 227 do AO, é necessário, para além da eliminação do risco de perda de receitas fiscais, que o emitente da factura em causa tenha cometido um «erro desculpável» [3]. Neste seu despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof parece inclinado, com base na jurisprudência, a rejeitar a imposição de tal condição. Como os erros cometidos pelas duas demandantes não foram involuntários, interroga-se, *inter alia*, sobre se o princípio de neutralidade fiscal do IVA exige que o emitente de uma factura faça prova da sua «boa fé», para poder beneficiar de isenção da obrigação com base numa factura, quando o risco de perdas fiscais foi totalmente afastado. O Bundesgerichtshof sugere que uma tal interpretação poderia causar problemas constitucionais na Alemanha, porque as disposições nacionais de aplicação do disposto no artigo 21.°, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva aproximar-se-iam de uma norma penal segundo a qual o encargo do imposto mencionado nas facturas recairia sobre os emitentes, mesmo que a sua conduta não pusesse em causa o princípio da neutralidade do imposto.

3 — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift 1966*, p. 842. O processo dizia respeito a uma acção com pedido de indemnização proposta contra um advogado especialista em direito fiscal com o fundamento de que, por negligência, não havia impugnado a liquidação, pela administração fiscal, de um montante devido por um dos seus clientes, relativamente ao IVA que, por erro, este último tinha indicado numa factura. Num acórdão de 8 de Março de 1994, o Finanzgericht Münster, referindo-se ao caso Genius Holding, pronunciou-se no sentido de que as correcções não podiam ser efectuadas se a boa fé não fosse provada; v. 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 1994, p. 813.

12. Foi apresentado ao Tribunal um pedido de decisão a título prejudicial, sobre as seguintes questões:

«1) O direito comunitário obriga a que se possibilite a correcção dum imposto discriminado incorrectamente na factura logo no quadro do processo de liquidação do imposto, ou basta que os Estados-Membros autorizem a correcção, no quadro de um processo subsequente, por razões de equidade ('razões ditas objectivas')?

2) A correcção de um imposto discriminado incorrectamente na factura pressupõe necessariamente que o emitente da factura prove a sua boa fé ou é permitida a correcção da factura também noutros casos e, nesse caso, em quais?

3) Em que condições o emitente da factura age de boa fé?»

III — Observações

13. Apenas Schmeink, o Governo alemão e a Comissão apresentaram observações [4].

4 — Nos termos do artigo 104.°, n.° 4, do Regulamento de Processo, o Tribunal decidiu prescindir da fase oral.

Decorre claramente das referidas observações que as questões colocadas levantam dois problemas distintos: o de saber que tipo de processo de correcção deveria estar disponível e o de saber se um sujeito passivo que pede uma isenção deve fazer prova da sua boa fé. Só em caso de resposta afirmativa a esta segunda questão é que o Tribunal se deve pronunciar sobre a natureza do requisito da boa fé.

IV — Análise

A — *Os processos de correcção exigidos*

14. Schmeink, apoiado neste ponto pela Comissão, sugere que não basta que os Estados-Membros se limitem a autorizar a correcção do IVA indevidamente discriminado nas facturas, de acordo com um «processo de equidade», posterior à liquidação inicial do imposto devido pelo sujeito passivo. Alega que o princípio da neutralidade, tal como foi interpretado, *inter alia*, nos acórdãos Elida Gibbs [5], Molenheide e o. [6], impõe que possam ser corrigidos todos os montantes de IVA

5 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de Outubro de 1996 (C-317/94, Colect., p. I-5339, n.° 28).

6 — Acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o. (C-286/94, C-340/95, C-401-95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.° 42, a seguir «Molenheide»).

indevidamente liquidados. Permitir às administrações nacionais o exercício de um poder discricionário a este respeito tornaria impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício de direitos decorrentes do direito comunitário, o que seria contrário à orientação da jurisprudência Fantask e o. [7].

15. O Governo alemão sustenta que não é necessário responder à primeira questão, uma vez que o processo principal diz unicamente respeito a recursos interpostos de decisões de instâncias hierarquicamente inferiores, que indeferiram pedidos apresentados de acordo com o § 227 do AO, em circunstâncias em que ficou demonstrada a responsabilidade dos demandantes pelo pagamento do imposto. Observa, a título complementar, que o princípio da neutralidade do IVA apenas exige dos Estados-Membros que assegurem a possibilidade de correcção do IVA incorrectamente discriminado. Como a Sexta Directiva não prevê processo específico para a correcção, os Estados-Membros têm a liberdade de definir os processos aplicáveis.

16. Não concordo com o entendimento de que é desnecessário responder à primeira questão. É verdade que os recursos interpostos pelas demandantes no processo principal dizem respeito ao processo de equidade previsto no § 227 do AO quando o imposto foi pago. No entanto, decorre claramente do despacho de reenvio que tal ocorreu porque o § 14, n.° 3, da UStG não prevê qualquer possibilidade autónoma de correcção nos casos em que o IVA é injustificadamente discriminado na factura em causa. Em consequência, é líquido que se o direito comunitário exige uma maior possibilidade de correcção, esta irá beneficiar os demandantes, nomeadamente na medida em que o Bundesfinanzhof parece claramente disposto a dar uma interpretação mais extensiva ao § 227 do AO. Em qualquer caso, compete apenas àquele órgão jurisdicional determinar a pertinência, quanto ao litígio que tem de decidir, das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Este é, em princípio, obrigado a responder a estas questões, a menos que seja manifesto que a interpretação do direito comunitário que lhe é solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou é de todo irrelevante para a solução do litígio submetido ao órgão jurisdicional nacional [8].

17. Por conseguinte, é necessário verificar se a possibilidade limitada de correcção, que o direito alemão aparentemente permite, é compatível com o direito comunitário. É importante recordar que a Sexta Directiva não harmoniza completamente os regimes comunitários do IVA nos Estados-Membros. Pelo contrário:

«... esta pretende estabelecer uma matéria colectável uniforme destinada a garantir a neutralidade do sistema e, como se indica no seu décimo segundo considerando, a

7 — Acórdão de 2 de Dezembro de 1997 (Fantask e o., C-188/95, Colect., p. I-6783).

8 — V., *inter alia*, o acórdão de 15 de Dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.os 59 e 61), recentemente confirmado pelo acórdão de 13 de Janeiro de 2000, TK-Heindienst (C-254/98, Colect., p. I-151, n.° 13).

harmonizar o regime das deduções 'na medida em que influencia os montantes efectivamente cobrados'; visa igualmente conseguir que o 'cálculo do valor *pro rata* de dedução [se efectue] de modo análogo em todos os Estados-Membros'» [9].

18. Isto é particularmente verdadeiro no caso das facturas. No acórdão Jeunehomme e o., o Tribunal confirmou que os Estados-Membros têm o direito, além do mínimo de informação exigida pelo artigo 22.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, de indicar os elementos que devem figurar nas facturas e dos quais depende o exercício do direito à dedução [10]. Em consequência, reitero o ponto de vista por mim expresso no processo Molenheide, de que os Estados-Membros dispõem tanto de um «largo poder de apreciação quanto à execução das disposições do sistema do IVA» como, são «de uma maneira mais geral, responsáveis pela gestão do sistema do IVA na sua totalidade» [11]. È à luz destas considerações que tem de se verificar se as possibilidades de correcção previstas pela legislação alemã são adequadas.

19. A Sexta Directiva não oferece qualquer indicação no que concerne à possibilidade de correcção. Por conseguinte, deve caber aos Estados-Membros, como o Tribunal expressamente admitiu no processoGenius Holding, prever, nas suas ordens jurídicas internas, a possibilidade de correcção de qualquer imposto facturado.

20. No entanto, seria incompatível com o princípio de neutralidade do IVA que o direito nacional não previsse a possibilidade de correcção. Se bem que o Tribunal tenha confirmado, no processo Molenheide, que, ao exercerem poderes de apreciação no que respeita a matérias que não relevam do âmbito de aplicação da Sexta Directiva, os Estados-Membros devem garantir que os direitos dos sujeitos passivos ao abrigo da directiva não sejam tornados impossíveis na prática ou excessivamente difíceis de exercer, não estou convencido de que, se um Estado-Membro, nos casos em que o montante do IVA foi incorrectamente indicado na factura, apenas prevê a possibilidade de correcção depois do apuramento do respectivo montante, tal seja contrário ao princípio da proporcionalidade [12]. Com efeito, em minha opinião, é o que decorre do requisito expressamente indicado no artigo 21.°, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, no sentido de que quem mencione o imposto sobre o valor acrescentado numa factura têm a obrigação de o pagar, de forma que um Estado-Membro pode legitimamente entender que um sistema de reembolso proporciona protecção adequada contra o risco de perda de receitas fiscais provocado por facturas incorrectas ou fictícias, nomeadamente quando já houve uma dedução relativamente ao IVA em causa. Um sistema de correcção retroactiva pode igualmente ter um efeito dissuasor no caso de utilização ilícita de facturas.

9 — Molenheide, n.° 42.

10 — Acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e o. (123/87 e 330/87, Colect., p. 4517, a seguir «Jeunehomme»).

11 — Conclusões já referidas, n.° 41.

12 — V., nomeadamente, o n.° 48.

B — *As condições de correcção*

21. A questão de saber se, em direito comunitário, a boa fé do emitente da factura constitui uma condição necessária para a possibilidade de correcção é, na realidade, o problema principal colocado no presente pedido de decisão prejudicial.

22. Quando a factura emitida não deu lugar a uma dedução e foi devolvida ao emitente, Schmeink alega que o princípio da neutralidade fiscal exige que um pedido de correcção seja concedido, sem necessidade de fazer prova da boa fé. Sustenta igualmente que exigir que seja feita prova de boa fé quando não existe qualquer possibilidade de apresentação abusiva de pedidos de dedução seria contrário ao princípio da proporcionalidade.

23. O Governo alemão sustenta que o princípio da neutralidade fiscal exige que a correcção só seja permitida nas precisas condições fixadas no acórdão Genius Holding, ou seja, quando a boa fé tenha sido demonstrada. A título complementar, argumenta que só pode haver boa fé se o emitente da factura cometeu um erro desculpável, tal como, por exemplo, um erro de escrita ou falta semelhante.

24. A Comissão defende que recusar a possibilidade de correcção aos sujeitos passivos que não agiram de boa fé, ainda que não exista qualquer risco de perda de receitas do IVA, seria contrário ao princípio da neutralidade. Esta recusa traduzir-se-ia numa desvantagem, em comparação com outros sujeitos passivos que só são devedores de IVA relativamente a operações concretas. Segundo a Comissão, o acórdão Genius Holding, que se fundamenta no artigo 21.°, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, respeita apenas aos casos em que as facturas foram emitidas por erro. De maneira mais geral, decorre conjuntamente do facto de, segundo o artigo 2.°, existir a obrigação de pagamento do IVA quando é efectuada uma transacção tributável e do princípio da neutralidade que não é devido qualquer IVA quando essas operações não tenham sido efectuadas.

25. As observações apresentadas ao Tribunal coincidem em que a possibilidade de correcção pressupõe que o sujeito passivo tenha tomado todas as medidas apropriadas para garantir que não há lugar a qualquer dedução do IVA mencionado nas facturas. Assim, no processo principal, Schmeink conseguiu recuperar a factura relevante antes de ter procedido a uma dedução, enquanto M. Strobel pagou o IVA devido e procurou depois ser dele isento mediante a correcção. Em minha opinião, o afastamento de qualquer circunstância de risco de perda de receitas do IVA para o Estado-Membro em causa é uma condição prévia e essencial de qualquer pedido de correcção [13]. Para determinar se um Estado-Membro pode pedir ao emissor de uma factura que prove a sua boa fé, é

13 — Como justamente observou um autor alemão, dado que, *a priori*, existe o risco de essa perda se verificar quando é emitida uma factura incorrecta, a boa fé do emitente só deveria desresponsabilizá-lo quando, *a posteriori*, se verificasse que a perda não ocorreu; v. *Reiss, Umsatzteuer-Rundschau* 1999, 170, p. 174.

necessário analisar a jurisprudência relativa às facturas.

26. O processo Jeunehomme, decidido pelo Tribunal 17 meses antes do processo Genius Holding, dizia respeito a uma reclamação apresentada por um sujeito passivo que tinha contestado a recusa de uma dedução efectuada com base em facturas recebidas de certos fornecedores. A administração fiscal considerou que os elementos constantes das facturas não eram suficientes. O processo dizia respeito, portanto, ao direito a dedução que é expressamente admitido pelos artigos 17.° e 18.° da Sexta Directiva e que, segundo o seu artigo 20.°, n.° 1, alínea a), é ajustada quando a dedução for «superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito». O Tribunal pronunciou-se no sentido de que a competência dos Estados-Membros para regulamentarem os elementos que devem figurar nas facturas deve ser limitada «ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela administração fiscal» [14]. É claro que a preocupação do Tribunal era garantir que os Estados-Membros têm latitude suficiente mas não ilimitada para aplicar regras destinadas, tal como bem referiu o advogado-geral, Sir Gordon Slynn, a verificar a «genuinidade da operação» em relação à qual foi pedida uma dedução, ou seja, para verificar se o fornecedor em causa justificou ter efectivamente «pago o IVA» [15].

27. No processo Genius Holding, a questão da correcção colocou-se apenas de maneira indirecta, porque o processo dizia essencialmente respeito ao ajustamento de uma dedução que tinha sido inicialmente autorizada. A necessidade de ajustamento surgiu porque Genius Holding havia deduzido o imposto que lhe tinha sido facturado por certos subempreiteiros, muito embora as regras neerlandesas aplicáveis na altura em matéria de IVA não permitissem aos subempreiteiros facturarem este imposto [16]. Genius Holding sustentava, com o apoio da Comissão, que, se um sujeito passivo que efectuou o pagamento de facturas não tinha possibilidade de deduzir o IVA facturado pelos seus fornecedores, o resultado seria uma dupla tributação, contrária ao princípio da neutralidade. Os Estados-Membros que apresentaram observações pediam uma interpretação restrita, segundo a qual só podia haver dedução do IVA efectivamente devido, se bem que a posição adoptada pelos Países Baixos fosse «menos radical», já que a prática administrativa neste Estado-Membro consistia em dirigir-se primeiro ao emitente da factura para pagamento do IVA e que «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* é que o imposto deduzido é cobrado *a posteriori* também deste último» [17]. Todavia, os autos deste processo não indicam se os fornecedores — tratava-se, neste caso, de subempreiteiros — tinham efectivamente pago o IVA mencionado nas facturas enviadas a Genius Holding, nem se Genius Holding tinha efectivamente pago as facturas, incluindo

14 — N.° 17.

15 — V. Colect., p. 4517 e, nomeadamente, p. 4534.

16 — As regras ditas «de transferência» impunham aos subempreiteiros que a responsabilidade pelo pagamento do IVA devido por serviços por eles prestados ao empreiteiro principal fosse transferida para este, o qual deveria depois incluir o referido IVA na sua própria declaração e tinha o direito de pedir a sua dedução. Os Países Baixos tinham sido autorizados pelo Conselho a adoptar estas regras, de acordo com o artigo 27.° da directiva.

17 — V. n.° 15 das conclusões do advogado-geral J. Mischo (sublinhado no original).

o IVA relevante. Por conseguinte, não é possível dizer, de forma definitiva, se os subempreiteiros tinham simplesmente agido por erro, facturando o IVA em causa a Genius Holding, ou se tinha havido conluio entre Genius Holding e os subempreiteiros [18].

28. No processo Genius Holding, o Tribunal interpretou o disposto no artigo 17.° n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, segundo o qual um sujeito passivo pode deduzir o IVA «devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo» no sentido de que «o exercício do direito à dedução está limitado apenas aos impostos devidos, isto é, aos impostos que correspondam a uma operação submetida ao IVA ou que sejam pagos na medida em que sejam devidos» [19]. Considerou, por conseguinte, que o disposto no artigo 20.°, n.° 1, alínea a), habilita as autoridades fiscais nacionais a proceder ao ajustamento de uma dedução, «mesmo que corresponda ao montante do imposto mencionado numa factura ou num documento equivalente» [20]. Justificou esta interpretação observando que era a que «melhor permite prevenir a fraude fiscal, que se tornaria mais fácil no caso de qualquer imposto facturado poder ser deduzido» [21].

29. Foi neste contexto que a Comissão efectivamente procedeu à análise, sob a forma de «*obiter dictum*», do argumento fundado no princípio da neutralidade. Genius Holding, destinatária das facturas em causa, com o apoio da Comissão, alegava que limitar o seu direito à dedução seria contrário a este princípio. Em resposta, o Tribunal decidiu que competia aos Estados-Membros «prever, nas ordens jurídicas internas, a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente facturado, desde que *o emitente da factura* demonstre a sua boa fé» [22]. Parece todavia claro que o problema da boa fé não se colocava no que respeita aos factos do processo *supra* referido. Por um lado, este processo dizia respeito a um destinatário de facturas e, por outro lado, a prática seguida nos Países Baixos, que inspirou provavelmente a solução dada a este processo (v. número 27 *supra*), mencionava a falta de boa fé dos destinatários da factura apenas como uma das bases possíveis para que o imposto deduzido pudesse ser-lhes facturado. Ainda assim, é claro que o Tribunal, no intuito de prevenir uma evasão fiscal, estabeleceu, como princípio, que a boa fé constituía um requisito da correcção do montante de IVA, muito embora tenha deixado em aberto a questão da relação exacta entre esse requisito e o princípio da neutralidade fiscal, quando não existe qualquer risco de evasão fiscal.

30. Antes de analisar essa relação, convém fazer referência à jurisprudência mais recente em que o Tribunal examinou o papel das facturas ou de documentos equivalentes. A meu ver, essa jurisprudência vem em apoio da opinião que deixei expressa (n.° 25), segundo a qual a preven-

18 — O advogado-geral J. Mischo era claramente de opinião de que as duas hipóteses eram possíveis; v. o n.° 17 das suas conclusões. A hipótese formulada pela Comissão, nas suas observações no presente processo, a saber que no processo Genius Holding o que estava em causa era um erro simples, ainda que provavelmente correcta, não encontra portanto suporte nos autos do processo.

19 — N.° 13.

20 — N.° 16.

21 — N.° 17.

22 — Genius Holding, n.° 18, (sublinhado nosso).

ção da evasão fiscal constitui a preocupação mais importante em direito comunitário, no que diz respeito ao exercício, pelos Estados-Membros, da sua competência para gerir os respectivos sistemas nacionais do IVA.

31. No processo Reisdorf/Finanzamt Köln-West, foi perguntado ao Tribunal se um sujeito passivo podia ser dispensado da exigência normal de apresentar o original de uma factura se tivesse exercido o direito a dedução relativamente ao IVA nela mencionado [23]. O Tribunal pronunciou-se no sentido de que «a Sexta Directiva reconhece aos Estados-Membros o poder de determinarem as regras relativas à fiscalização do exercício do direito à dedução do imposto e, designadamente, o modo como o sujeito passivo deve fazer prova desse direito», o que inclui «o poder de exigir a apresentação do original da factura aquando das fiscalizações, bem como o de autorizar os sujeitos passivos, quando não estejam na posse do original, a apresentarem outras provas que demonstrem que existiu efectivamente a transacção que é objecto do pedido de dedução» [24]. O Tribunal estava manifestamente preocupado, tal como no processo Jeunehomme, em assegurar que os Estados-Membros possam combater a fraude fiscal, só autorizando deduções nos casos em que o sujeito passivo tem a possibilidade de demonstrar a genuinidade da operação e o pagamento do IVA.

32. A importância fundamental da luta contra a fraude resulta igualmente do processo Langhorst [25]. Este processo dizia respeito a determinadas notas de crédito enviadas a Langhorst, agricultor, por um comerciante de gado, em substituição de facturas. Essas notas de crédito mencionavam incorrectamente um montante de IVA superior ao que Langhorst devia realmente pagar. Fazendo referência ao artigo 21.°, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, e ao objectivo da prevenção de fraudes, o Tribunal decidiu que, tendo Langhorst concordado com o sistema de autofacturação praticado pelo comerciante, podia ser considerado autor das notas e era devedor do IVA nelas mencionado [26].

33. A preocupação do Tribunal com a prevenção de fraudes é também evidente no seu acórdão Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises/Bundesamt für Finanzen [27], em que o demandante só tinha possibilidade de apresentar, como prova do seu direito a um reembolso de IVA, o duplicado de uma factura, cujo original se tinha perdido por razões que lhe eram alheias [28]. Embora persuadido de que a exigência de apresentação dos originais reflectia «o objectivo geral da Oitava Directiva, enunciado no sexto considerando do preâmbulo como sendo o de

23 — Acórdão de 5 de Dezembro de 1996 (C-85/95, Colect., p. I-6257).

24 — *Loc. cit.*, n.° 29, que faz referência aos n.os 26 e 27 das minhas conclusões nesse processo.

25 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de Setembro de 1997 (Langhorst, C-141/96, Colect., p. I-5073).

26 — V., nomeadamente, n.° 28.

27 — Acórdão de 11 de Junho de 1998 (C-361/96, Colect., p. I-3495).

28 — O recurso neste processo tinha sido interposto por um sujeito passivo francês e dizia respeito ao IVA alemão pago no termo de um contrato estabelecido com um fornecedor alemão. O recurso tinha sido interposto nos termos da Oitava Directiva do Conselho — Directiva 79/1072/CEE — de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO 1979, L 331, p. 11, a seguir «Oitava Directiva», cujo artigo 3.°, alínea a), exige expressamente que os «originais das facturas...» sejam anexados aos pedidos de reembolso.

prevenir 'certas formas de evasão ou exclusão fiscal'» e, nomeadamente, a reutilização de facturas com o objectivo de apresentar «outros pedidos de reembolso», o Tribunal decidiu, ainda assim, que o artigo 3.°, alínea a), da Oitava Directiva, «não pode ser interpretado no sentido de que exclui a possibilidade de um Estado-Membro admitir um tal pedido de reembolso em casos excepcionais em que não existe qualquer dúvida de que a transacção que está na origem do pedido de reembolso teve lugar... e em que está demonstrado que, tendo em conta as circunstâncias, não há o risco de pedidos de reembolso posteriores» [29]. Fazendo referência ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal observou depois que «a exclusão de tal possibilidade não é necessária, neste caso, para prevenir a fraude ou a evasão fiscal» [30].

34. A questão de saber qual o âmbito preciso que o Tribunal entendeu atribuir ao requisito de boa fé no acórdão Genius Holding não é clara, dado que, dos elementos constantes dos autos parece decorrer que o emitente cometeu apenas um erro simples ao facturar à Genius Holding o montante de IVA em questão. Tendo em conta a jurisprudência posterior, na qual a preocupação predominante é evitar directamente a evasão fiscal ou a apresentação indevida de pedidos de dedução do IVA, parece provável, em minha opinião, que, ao fazer referência à boa fé no acórdão Genius Holding, o Tribunal tenha pretendido apenas referir-se a um princípio que deve ser aplicado quando for relevante para as regras do direito comunitário e, nomeadamente, para o sistema comunitário do IVA. Consequentemente, provado que a factura foi emitida de boa fé, seria manifestamente contrário ao princípio da proporcionalidade impedir o sujeito passivo de se valer de um direito de correcção, quando não existiu qualquer perda nem o risco de perda de receitas fiscais. Nestas circunstâncias, o meu parecer é o de que o direito comunitário exige que os Estados-Membros permitam a correcção de declarações de IVA afectadas por facturas erróneas, de acordo com as regras nacionais. Em meu entender, foi esta a interpretação que efectivamente serviu de base ao acórdão Genius Holding. No entanto, concordo com a Comissão no sentido de que o mesmo princípio deveria logicamente exigir que a correcção seja possível nos casos em que, apesar da ocorrência de um erro inicial indesculpável ou da existência de má fé quando foi emitida uma factura, foram tomadas medidas efectivas pelo emitente da factura, para garantir que não exista qualquer perda de receitas fiscais [31].

35. Esta interpretação não é prejudicada pelo disposto no artigo 21.°, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, segundo a qual o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura. Como salienta a Comissão, o direito comunitário não impede os Estados-Membros de tomarem todas as medidas de natureza penal ou administrativa que considerem adequadas,

29 — N.os 28 e 29.

30 — N.° 30.

31 — O facto de aparentemente só algumas legislações nacionais actualmente autorizarem a correcção mesmo que tenha havido má fé, não pode afectar a interpretação das obrigações decorrentes da Sexta Directiva, que deve ser interpretada autonomamente.

tais como multas ou a imposição de sanções pecuniárias, a fim de desencorajar a emissão ou tentativa de emissão de facturas falsas ou fictícias. Em minha opinião, o direito comunitário não impede os Estados-Membros de exigirem ao sujeito passivo a prova da inexistência de qualquer risco de perda de receitas do IVA. Seria esse o caso, *a fortiori*, se desde o início faltasse a boa fé.

36. Se o Tribunal aceitar a interpretação que proponho, não necessitaria de se interrogar sobre o que, para efeitos do direito comunitário em sede do IVA, deve ser o conteúdo substantivo do conceito de «boa fé». À luz das práticas habituais no direito nacional, que divergem consideravelmente quanto ao significado deste conceito, e na ausência de quaisquer disposições específicas sobre esta matéria na Sexta Directiva, deve, em minha opinião, ser deixado ao legislador comunitário, se este entender apropriado, o desenvolvimento de uma definição de «boa fé» própria do direito comunitário [32]. No entanto, se o Tribunal discordar desta recomendação, considero que nem o processo Genius Holding nem a jurisprudência posterior sobre facturas constituem fundamento para o ponto de vista de que existe uma obrigação de direito comunitário que impõe aos Estados-Membros não autorizarem a correcção, salvo nos casos em que a boa fé seja demonstrada. Na parte relevante do seu acórdão no processo Genius Holding, o Tribunal de Justiça considerou que «*compete aos Estados-Membros preverem*, nas suas ordens jurídicas internas», a possibilidade de correcção, «desde que quem emitiu a factura demonstre a sua boa fé» [33]. Uma interpretação normal deste trecho não sugere que tenha sido intenção do Tribunal impor exigências rigorosas aos Estados-Membros. Não penso, nomeadamente, que possa servir de apoio à tese segundo a qual os Estados-Membros *não poderiam* autorizar, no quadro dos seus próprios sistemas nacionais do IVA, a correcção do montante do IVA resultante de declarações baseadas em facturas erróneas ou fictícias. Além disso, não vejo qualquer razão, no que diz respeito à boa gestão do sistema, para impor tal obrigação aos Estados-Membros.

37. Tenho plena consciência de que o advogado geral Léger interpretou o princípio em que se fundamenta, nomeadamente, o acórdão Genius Holding, no sentido de exigir que o «emitente de uma factura que menciona um imposto indevido, deve pagá-lo, salvo se puder provar que o montante inscrito não teve por base uma intenção fraudulenta» [34]. Todavia, aquele processo,

32 — Parece que apenas no direito austríaco, belga, alemão, português e do Reino Unido foi considerado o significado do conceito de «boa fé» para efeitos de IVA. Assim, no direito alemão, por exemplo, segundo a jurisprudência a que se faz alusão no n.º 11 e na nota 3, seria necessário que o erro seja desculpável, o que não seria o caso quando o emitente da factura agiu com negligência grave ou de forma inconsequente. Este ponto de vista parece estar implícito na legislação do Reino Unido, em que, pelo menos, o direito de emitir uma nota de crédito a fim de corrigir uma factura errónea emitida anteriormente assenta na ocorrência de «um erro real, ou se o montante é demasiado elevado»; v. British Machinery Co Ltd/Customs and Excise Commissioners VATTR 187, 1977. No entanto, já o regime português do IVA assenta na presunção da boa fé do emitente da factura, ao passo que a prova de má fé parece exigir, da parte do emitente, uma intenção de defraudar o Estado; v. artigo 19.º, § 3 do CIVA (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado). Este último ponto de vista parece ser igualmente relevante na Áustria, onde um autor de doutrina sobre o IVA se pronuncia a favor da possibilidade de correcção desde que a má fé não tenha por objectivo a evasão fiscal; v. Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 — Kommentar*, 1999, p. 918.

33 — *Loc. cit.*, n.º 18 (sublinhado nosso).

34 — N.º 60.

ao invés do presente, não levantava o problema da correcção. Não interpreto esta passagem como referência a fraudes sem relação com o sistema do IVA. Em meu entender, o princípio mencionado na passagem referida não deveria privar os Estados-Membros da sua autonomia de, na aplicação dos respectivos sistemas nacionais do IVA, concederem a possibilidade de se efectuarem correcções, mesmo quando não exista boa fé do sujeito passivo, desde que as receitas do IVA não sejam ameaçadas.

38. Com esta interpretação da Sexta Directiva torna-se desnecessário considerar a terceira questão colocada pelo Bundesfinanzhof. Penso, por conseguinte, que a correcção de facturas falsas ou incorrectas não deve ser discricionária, antes deve ser sempre possível, desde que o sujeito passivo que é responsável pela emissão das facturas demonstre que não existirão perdas de receitas do IVA.

IV — Conclusão

39. Em vista do exposto, propõe-se ao Tribunal que responda às questões colocadas da seguinte forma:

«1) O direito comunitário não obriga a que a legislação nacional possibilite a correcção dum imposto discriminado incorrectamente na factura logo no quadro inicial do processo de liquidação do imposto devido por um sujeito passivo que emitiu facturas falsas ou fictícias, desde que seja efectivamente possível a esse sujeito passivo posteriormente pedir a correcção do montante do imposto facturado e que, se forem preenchidas as condições exigidas, essa possibilidade de correcção não seja objecto do exercício de um poder discricionário.

2) A única condição imposta pelo direito comunitário no que respeita aos pedidos de correcção do IVA mencionado ficticiamente ou por erro nas facturas é que o emitente das facturas em questão possa demonstrar, a contento da administração fiscal nacional em causa, que não existirá qualquer perda de receitas do IVA. O direito comunitário obsta a que a legislação nacional sobre o IVA subordine esses pedidos à condição suplementar da boa fé do emitente da factura no momento em que esta é emitida.»