

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 8 de Junho de 2006 1(1)

Processo C?35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

contra

Ministero delle Finanze

1. As questões suscitadas pela Corte Suprema di Cassazione italiana no presente processo dizem respeito aos meios através dos quais um sujeito passivo pode obter o reembolso do IVA pago a um fornecedor que o facturou por erro e o declarou às autoridades fiscais.
2. Nos termos da Sexta Directiva IVA (2), em substância, um fornecedor que factura IVA a um cliente deve declarar o respectivo montante às autoridades fiscais, quer o mesmo tenha ou não sido facturado. Igualmente nos termos da directiva, um sujeito passivo pode deduzir o imposto que incidiu sobre as suas compras do imposto que deve declarar relativamente às entregas a jusante.
3. Constitui jurisprudência assente (3) que o direito de deduzir o imposto a montante não se estende ao imposto que é devido exclusivamente por estar mencionado na factura, mas que de outro modo não o seria. Contudo, nestas circunstâncias, a lei nacional deve permitir a rectificação dos montantes tributados (e/ou deduzidos) erradamente.
4. Além disso, o direito a dedução nos termos da Sexta Directiva aplica-se apenas quando o sujeito passivo efectua uma entrega tributável no Estado-Membro em que foi pago o imposto a montante e no qual deve ser declarado o imposto a jusante, do qual o sujeito passivo pode deduzir o imposto a montante.
5. No caso presente, o sujeito passivo a quem o IVA foi erradamente facturado (sobre operações relativas a serviços de publicidade) não efectuou operações a jusante no mesmo Estado-Membro. Esta situação é normalmente regulada pela Oitava Directiva IVA (4), nos termos da qual o imposto a montante não é deduzido do imposto a jusante, mas reembolsado ao sujeito passivo.
6. O tribunal nacional pretende essencialmente saber se, nestas circunstâncias, a) o IVA facturado e pago erradamente pode ser reembolsado nos termos da Oitava Directiva mesmo que não seja dedutível nos termos da Sexta Directiva e se b) deve ser permitido ao sujeito passivo não residente interpor recurso directamente contra a autoridade que cobrou o imposto ou basta

que este tenha o direito de agir indirectamente reclamando o imposto ao fornecedor que o facturou (e que pode por seu turno reclamar o seu reembolso à autoridade fiscal).

Legislação e jurisprudência comunitárias sobre IVA

A situação dentro de um Estado-Membro, nos termos da Sexta Directiva

7. O artigo 21.º, n.º 1, da Sexta Directiva, aplicável na altura do presente processo (5), dispõe para o que aqui interessa:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1. No regime interno

a) Pelos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços [...]

[...]

c) Por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua;

[...]»

8. O artigo 17.º, n.º 2 (6), da Sexta Directiva dispõe para o que aqui interessa:

«Desde que os bens e os 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 [(7)];

[...]»

9. Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a) (8), para poder exercer o seu direito à dedução, o sujeito passivo deve possuir uma factura emitida nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea b) (9). Esta disposição exige que a factura mencione claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e quaisquer isenções.

10. O artigo 20.º, n.º 1, alínea a), dispõe que a dedução inicial é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente «quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito».

Jurisprudência relevante sobre a Sexta Directiva

11. O processo Genius Holding (10), o mais importante de todos, dizia respeito a uma situação em que um subempreiteiro tinha erradamente facturado IVA a um empreiteiro. Nos termos das normas nacionais aplicáveis, autorizadas em conformidade com a Sexta Directiva, o imposto era unicamente devido pelo empreiteiro sobre o montante que facturava ao dono da obra. Suscitou-se a questão de saber se o direito à dedução previsto no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), abrangia o imposto que era devido exclusivamente por ter sido mencionado na factura.

12. O Tribunal de Justiça analisou a redacção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), especialmente na medida em que esta se afastara tanto da redacção do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Segunda Directiva do Conselho (11), como da redacção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da proposta da

Comissão para a Sexta Directiva (12). O Tribunal concluiu que o exercício do direito à dedução estava limitado apenas aos impostos devidos, isto é, aos impostos correspondentes a uma operação submetida ao IVA ou pagos na medida em que fossem devidos. Esta interpretação foi confirmada, além disso, pela necessidade de possuir uma factura mencionando o montante do imposto correspondente a cada operação e pela existência do mecanismo de ajustamento aplicável quando a dedução inicialmente praticada fosse superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito (13).

13. Salientando que «compete aos Estados-Membros prever, nas suas ordens jurídicas internas, a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente facturado desde que quem emita a factura demonstre a sua boa fé», o Tribunal de Justiça declarou que «o direito à dedução [...] não se estende ao imposto que é devido exclusivamente por estar mencionado na factura» (14). O mecanismo da dedução não é, portanto, aplicável, mas deve ser facultado um mecanismo de correcção ou ajustamento para remediar a situação caso o erro tenha sido cometido de boa fé.

14. Contudo, nas suas conclusões, o advogado-geral J. Mischo argumentou (15) que, para manter o princípio da neutralidade do IVA, este imposto deve dar lugar ao direito à dedução, excepto quando (em circunstâncias de forte presunção de conluio fraudulento) o fornecedor que o facturou não o declare às autoridades fiscais.

15. O processo Schmeink & Cofreth (16) também dizia respeito a uma situação em que o IVA tinha sido facturado erradamente. Contudo, neste caso, a indicação dos montantes erradamente facturados não tinha, de facto, sido feita de boa fé, mas de forma fraudulenta. Não obstante, o Tribunal de Justiça adoptou o ponto de vista de que o critério da boa fé não era necessário para obter a regularização, desde que tivesse sido eliminado completamente o risco de perda de receitas fiscais. O Tribunal declarou o seguinte:

«1) Quando o emitente da factura eliminou completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado exige que o imposto indevidamente facturado possa ser regularizado, sem que esta regularização possa ser subordinada à boa fé do emitente da referida factura.

2) Compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do imposto sobre o valor acrescentado indevidamente facturado, desde que esta regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal.»

16. No processo Karageorgou (17), o Tribunal de Justiça apreciou uma situação em que um montante mencionado como IVA numa factura emitida por uma pessoa que prestava serviços ao Estado não podia ser classificado como IVA. Esta situação derivou do facto de as pessoas interessadas crerem erradamente que prestavam estes serviços na qualidade de profissionais liberais, quando, na realidade, existia uma relação de trabalho subordinado. O Tribunal de Justiça seguiu os acórdãos Genius Holding e Schmeink & Cofreth, ao considerar que o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), não se opõe à restituição daquele montante. Em caso de regularização do montante assim inscrito, que, em caso algum, pode constituir IVA, não existe qualquer risco de perda de receitas fiscais no âmbito do regime do IVA. O Tribunal de Justiça observou novamente que a Sexta Directiva não prevê expressamente estes casos; e considerou que, enquanto esta lacuna não for colmatada pelo legislador comunitário, compete aos Estados-Membros fornecer uma solução (18).

17. Outro acórdão mencionado nas alegações no presente processo (19) diz respeito a um quadro circunstancial ligeiramente diferente. No processo Langhorst, um agricultor tinha vendido porcos a comerciantes de gado. Em vez de enviar aos comerciantes uma factura do preço, estes

remeteram?lhe notas de crédito no montante do preço, nas quais indicaram o IVA calculado erradamente a uma taxa superior à aplicável. O Tribunal de Justiça entendeu que estas notas de crédito podiam ser consideradas «documento[s] que substitu[iam] a factura» e que o destinatário destas notas (concretamente, o agricultor) devia ser considerado a pessoa que, de facto, mencionara o IVA nesse documento na acepção do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), e, por conseguinte, devedor do montante declarado (20).

Lugar da prestação de serviços de publicidade

18. O artigo 9.º da Sexta Directiva estabelece as regras respeitantes ao que se deve entender por lugar da prestação de serviços para efeitos da directiva. O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), dispõe:

«Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas [...] 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:

[...]

– prestações de serviços de publicidade;

[...]»

19. Nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea b) (21), o imposto sobre o valor acrescentado é devido «pelos destinatários de um serviço referido no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º [...] e efectuado por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro (22). Todavia, os Estados-Membros podem prever que o prestador de serviços seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto».

Reembolsos nas entregas e prestações de serviços transfronteiriças nos termos da Oitava Directiva

20. O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, acima citado (23), diz respeito à dedução do IVA devido ou pago a montante do imposto a jusante no interior do mesmo Estado-Membro. No que se refere a outras situações, dispõe o artigo 17.º, n.os 3 e 4 (24), para o que aqui interessa, o seguinte:

«Os Estados-Membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no n.º 2, desde que os bens e serviços sejam utilizados para os efeitos:

a) das suas operações [...] efectuadas no estrangeiro que teriam conferido direito à dedução [(25)] se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

[...]

4. O reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no n.º 3 é efectuado:

– a favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, mas que estejam estabelecidos num outro Estado-Membro, de acordo com as regras de aplicação determinadas pela [Oitava Directiva],

[...]».

21. O artigo 2.º da Oitava Directiva dispõe:

«Cada um dos Estados?Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutra Estado?Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alínea[s] a) [...] do artigo 17.º [...]» da Sexta Directiva.

22. O artigo 5.º da mesma directiva dispõe:

«Para efeitos do disposto na presente directiva, o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17.º da [Sexta Directiva], tal como é aplicado no Estado?Membro que efectua o reembolso.

[...]»

Resumo dos efeitos da legislação nas entregas e prestações de serviços transfronteiriças

23. Por força das disposições acima transcritas, quando as entregas e prestações de serviços são efectuadas no Estado?Membro A por um fornecedor estabelecido nesse Estado?Membro a um comerciante (26) estabelecido no Estado?Membro B, que não declarou o IVA no Estado?Membro A porque não efectua neste quaisquer operações a jusante, a regra geral é que o cliente tem direito ao reembolso do IVA que lhe foi facturado pelo fornecedor no Estado?Membro A e não terá que deduzir qualquer imposto a montante sobre esses fornecimentos do imposto a jusante no Estado?Membro B.

24. Contudo, em situações específicas, quando é usado o mecanismo de reversão fiscal (por exemplo, no caso da prestação de serviços de publicidade que se considera efectuada no Estado?Membro B e não no Estado?Membro A), o fornecedor não deve facturar IVA no Estado?Membro A. Em contrapartida, o cliente é responsável pelo IVA sobre o fornecimento que lhe foi efectuado no Estado?Membro B e pode deduzir o imposto a montante do imposto a jusante que tem de declarar no Estado?Membro B.

25. Não obstante, se o fornecedor facturar IVA ao cliente no Estado?Membro A (como no caso de o fornecimento ter sido efectuado no Estado?Membro A) numa situação em que é de aplicar o mecanismo de reversão fiscal (porque se considera que o fornecimento teve lugar no Estado?Membro B) o IVA é facturado erradamente. É precisamente o que sucede no presente caso.

26. Nesse caso, se o cliente paga o IVA erradamente facturado e o fornecedor declara devidamente o IVA às autoridades do Estado?Membro A – a menos que e até que o cliente tenha a possibilidade de obter o reembolso do IVA que pagou erradamente a) do seu fornecedor ou b) das autoridades do Estado?Membro A – a operação *não* é «neutra em termos de IVA» para o cliente e as autoridades fiscais do Estado?Membro A receberam IVA que não lhes deveria ter sido pago.

O processo principal

Matéria de facto e tramitação processual

27. Resulta da descrição fornecida no despacho de reenvio e das alegações apresentadas

pelas partes no Tribunal, que os factos da causa podem ser resumidos da forma seguinte.

28. A Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (a seguir «Reemtsma») é uma empresa cuja actividade principal se situa na Alemanha. Não possui estabelecimento permanente em Itália.

29. Em 1994, uma empresa italiana forneceu à Reemtsma serviços de publicidade e marketing, sobre os quais fez incidir IVA no montante total de 175 022 025 ITL (27).

30. Estes serviços estavam isentos de IVA, conforme o despacho de reenvio, de modo que o imposto foi erradamente mencionado na factura e pago, primeiro pela Reemtsma à empresa italiana e depois por esta às autoridades fiscais.

31. Parece resultar da legislação citada (28) que os serviços não estavam isentos em sentido estrito, mas se consideraram prestados na Alemanha, onde a Reemtsma estava estabelecida, em conformidade com o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva. Não obstante, o IVA foi erradamente facturado e pago em Itália. Se fosse aplicada a regra da reversão fiscal, a Reemtsma seria devedora do IVA na Alemanha.

32. A Reemtsma requereu um reembolso parcial do IVA em questão. Não é claro por que razão o reembolso requerido era apenas parcial, mas é possível que os serviços obtidos não fossem utilizados unicamente para os fins das operações tributáveis da Reemtsma a jusante. Nesta situação, só haveria direito a um reembolso parcial (29).

33. O pedido de reembolso foi indeferido pelas autoridades fiscais e a Reemtsma recorreu deste indeferimento para os órgãos jurisdicionais.

34. Tanto na primeira como na segunda instância foi negado provimento ao recurso por o pagamento do imposto se referir a serviços que não se incluíam entre os sujeitos a IVA, por terem sido prestados a uma pessoa que era sujeito passivo noutra Estado?Membro.

35. A Reemtsma recorreu do acórdão proferido em segunda instância para a Corte Suprema di Cassazione, alegando violação e errada aplicação das disposições da lei nacional (30) e inexistência de fundamentação adequada.

36. A Corte Suprema tem dúvidas sobre como interpretar a legislação italiana à luz dos acórdãos do Tribunal de Justiça nos processos Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth e Karageorgou. Assim, solicitou ao Tribunal de Justiça uma decisão a título prejudicial sobre as seguintes questões:

«1) Os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva [...], na parte em que fazem depender o reembolso a favor do adquirente do bem ou destinatário do serviço não residente da utilização dos bens e serviços para a realização de operações tributáveis, devem ser interpretados no sentido de que o IVA não devido e erradamente repercutido e pago à Administração Fiscal também é reembolsável? Em caso de resposta afirmativa, uma norma nacional que exclui o reembolso a favor do adquirente do bem/destinatário do serviço não residente em razão da não dedutibilidade do imposto repercutido e pago ainda que não devido, é contrária às referidas disposições da directiva [em causa]?

2) De um modo geral, pode-se inferir do sistema comum do IVA a qualidade de devedor do imposto, relativamente à Administração Fiscal, do adquirente do bem ou do destinatário do serviço? É compatível com esse sistema, em especial com os princípios da neutralidade do IVA, da efectividade e da não discriminação, que o direito interno não atribua ao adquirente do bem ou ao destinatário do serviço, sujeito passivo de IVA que a legislação nacional considera destinatário

das obrigações de facturação e de pagamento do imposto, um direito ao reembolso pela Administração Fiscal em caso de repercussão e pagamento de impostos não devidos? É contrária aos princípios da efectividade e da não discriminação, em matéria de reembolso de IVA cobrado em violação do direito comunitário, uma regulamentação nacional que – conforme a interpretação que lhe foi dada pelos tribunais nacionais – permite ao adquirente do bem ou ao destinatário do serviço actuar apenas contra o transmitente do bem ou o prestador do serviço, e não contra a Administração Fiscal, apesar da existência na ordem jurídica nacional de uma situação semelhante, a saber, a sub?rogação no âmbito dos impostos directos, em que ambos os sujeitos passivos (sub?rogado e sub?rogante) têm legitimidade para requerer o reembolso à Administração Fiscal?»

37. Foram apresentadas alegações escritas pela Reemtsma, pelo Governo italiano e pela Comissão. Na audiência de 30 de Março de 2006, o Governo italiano e a Comissão fizeram alegações orais.

Apreciação

Quanto à primeira questão

38. A primeira questão do tribunal nacional consiste essencialmente em saber se a posição adoptada pela jurisprudência a partir do acórdão Genius Holding, no que se refere às deduções previstas na Sexta Directiva, também deve ser seguida relativamente aos reembolsos previstos na Oitava Directiva.

39. Contudo, antes de responder a esta questão, é necessário analisar as dúvidas da Reemtsma quanto à continuação da validade da decisão adoptada no processo Genius Holding.

O acórdão Genius Holding ainda constitui jurisprudência válida?

40. A Reemtsma crê que a decisão do Tribunal de Justiça no processo Genius Holding não se justificava com base na redacção do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva e, além disso, foi ultrapassada pelo acórdão Langhorst. Sustenta que o trecho deste último acórdão em que o Tribunal de Justiça declarou que, se o sujeito passivo que se considerou ter mencionado o IVA na nota de crédito não fosse responsável pelo pagamento do montante declarado, «uma parte do IVA que consta do documento que serve de factura não devia ser paga pelo sujeito passivo quando [...] esse IVA poderia ter sido deduzido integralmente pelo destinatário dos bens e serviços [...]» (31). Isto, na opinião da Reemtsma, implica o abandono da doutrina Genius Holding e o regresso a um direito geral à dedução. A Reemtsma realça que o direito à dedução é o principal meio para garantir a aplicação do princípio fundamental da neutralidade do IVA e que os Estados?Membros não têm o poder de limitar este direito (32).

41. A Reemtsma também procura fazer a distinção em relação ao acórdão Karegeorgou. Apesar de o raciocínio deste acórdão ser válido, o mesmo foi proferido num contexto factual diferente (33). Aqui, o montante em causa não pode ser ao mesmo tempo IVA de que é devedor, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), o prestador de serviços que o facturou e «não IVA» do ponto de vista do cliente.

42. Pela minha parte, não posso concordar que o acórdão Langhorst ponha em causa a decisão tomada no processo Genius Holding.

43. O trecho do qual a Reemtsma deduz que Tribunal de Justiça inverteu a sua doutrina faz parte da resposta à segunda questão no acórdão Langhorst: se um sujeito passivo não contestar a menção, numa nota de crédito que substitui a factura, de um montante de IVA superior ao

devido em razão das operações tributáveis, pode ser considerado a pessoa que mencionou esse montante e, por conseguinte, devedor do referido montante para efeitos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.

44. O Tribunal de Justiça deu a esta questão a mesma resposta (afirmativa) que a proposta pelo advogado-geral P. Léger, que baseou amplamente a sua análise no acórdão *Genius Holding* (34). Nestas circunstâncias, é muito difícil entender como abandono da doutrina *Genius Holding* a fundamentação do Tribunal de Justiça, que se limitou a seguir a do advogado-geral, embora numa formulação muito mais sucinta que omitiu qualquer referência a este acórdão. Além disso, a doutrina do acórdão *Genius Holding* foi posteriormente seguida de modo inteiramente claro, tanto no acórdão *Schmeink & Cofreth* como no acórdão *Karageorgou*.

45. Tal como no que se refere à frase «poderia ter sido deduzido integralmente pelo destinatário dos bens e serviços» no acórdão *Langhorst*, parece-me evidente que o Tribunal de Justiça não estava a dizer que o destinatário poderia *ter direito* a deduzir o imposto facturado erradamente. O Tribunal encarava antes a hipótese de aquele ter podido *de facto* deduzi-lo e de poder ser criada uma oportunidade de fraude se o fornecedor não fosse responsável pelo pagamento da totalidade do montante declarado.

46. Dito isto, atrai-me consideravelmente o ponto de vista da Reemtsma quanto a um aspecto. É ilógico considerar um montante erradamente facturado simultaneamente como IVA que deve ser declarado pelo fornecedor nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva e como «não IVA» que não pode ser deduzido por um cliente nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a).

47. O ponto de vista da Reemtsma reproduz amplamente a análise proposta ao Tribunal de Justiça pela Comissão e pelo advogado-geral J. Mischo no processo *Genius Holding*, com a consequência de que o IVA que deve ser declarado pelo fornecedor por força do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), também deve ser considerado um imposto que é «devido ou pago» na acepção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a). Deve, portanto, ser dedutível por um comerciante (pressupondo que não há possibilidade de fraude, por se excluírem os casos em que se demonstre que o montante em causa ainda não tinha sido pago).

48. Esta análise, confesso, parece-me preferível, em termos de coerência e simplicidade do sistema, à posição finalmente adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Genius Holding*. Pergunto-me também se esta análise não estará mais alinhada com a jurisprudência mais recente do Tribunal de Justiça no domínio da fraude em carrossel.

49. A fraude em carrossel é uma situação diferente, em que o IVA é correctamente facturado através de uma cadeia de entregas, mas fraudulentamente subtraído às autoridades fiscais num ou mais estádios. Contudo, no acórdão *Optigen* (35), o Tribunal de Justiça adoptou a posição de que, quando um sujeito passivo efectua operações que estão conformes com os critérios objectivos estabelecidos na Sexta Directiva, o seu direito à dedução do IVA a montante não pode ser afectado pelo facto de outra operação, anterior ou posterior na cadeia de entregas, estar viciada por fraude ao IVA, sem que o sujeito passivo tenha ou possa ter tido conhecimento de tal facto. A questão de saber se o IVA sobre uma venda anterior ou posterior dos bens em causa foi ou não pago ao erário público é irrelevante no que se refere ao seu direito à dedução do IVA a montante.

50. Parece-me que, se o direito à dedução permanecer intacto em tais circunstâncias, o sistema será mais coerente se o mesmo direito também permanecer intacto em circunstâncias como as do processo *Genius Holding*. Além disso, o Tribunal de Justiça declarou expressamente que o ajustamento previsto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva está dependente da

demonstração, originariamente, da boa fé da pessoa que inicialmente emitiu a factura (36) ou, na esteira do acórdão Schmeink & Cofreth, de que foi eliminado por completo o risco de perda de receitas fiscais (37). Esta condição poderia igualmente aplicar-se se o cliente conservar o direito à dedução de preferência a um direito ao ajustamento.

51. Não obstante, não proponho que o Tribunal de Justiça reconsidere agora a sua decisão no processo Genius Holding. Esta decisão assenta em princípios de interpretação aceites e conduz, embora através de um procedimento mais complexo, ao mesmo resultado que o contido na proposta do advogado-geral, resultado que parece claramente correcto em termos de neutralidade do IVA. Além disso, essa decisão constituiu jurisprudência assente durante mais de 15 anos e qualquer alteração neste momento originaria presumivelmente um indesejável grau de perturbação na prática dos Estados-Membros em matéria de IVA.

52. Assim sendo, não me parece que se possa retirar qualquer conclusão útil do facto de o princípio constante do acórdão Genius Holding ter sido aplicado a circunstâncias diferentes no acórdão Karageorgou. Passo, portanto, a analisar se esse princípio será também de aplicar a situações reguladas pela Oitava Directiva.

Será o acórdão Genius Holding aplicável no contexto da Oitava Directiva?

53. O tribunal nacional observa que a razão para excluir a dedução prevista na Sexta Directiva quando o imposto não devido tenha sido erradamente facturado não é imputar o ónus a um comerciante que, de outro modo, teria direito à dedução, mas sim prevenir a evasão fiscal. Nos termos da Oitava Directiva, contudo, o objectivo de restringir o direito a reembolso a casos em que a dedução teria sido permitida nos termos da Sexta Directiva é diferente. Trata-se de excluir clientes que suportariam o ónus do imposto (quer por serem consumidores finais, quer por os seus fornecimentos a montante serem utilizados para operações isentas). Perante esta diferença de objectivos não é claro se será de aplicar a mesma abordagem.

54. A Reemtsma também se refere a esta diferença de objectivos. Conclui que é inadequado impedir o reembolso nos termos da Oitava Directiva quando a razão da não dedutibilidade nos termos da Sexta Directiva seja simplesmente o facto de o imposto ter sido facturado erradamente.

55. Todavia, o Governo italiano salienta que este caso diz respeito a um reembolso de IVA incorrectamente tributado sobre um fornecimento. Em sua opinião, o procedimento previsto nos artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva não pode aplicar-se porque não se encontra preenchida a condição de o imposto ser dedutível se o cliente fosse residente em Itália (38).

56. A Comissão alega que o acórdão Debouche (39) afirma que a Oitava Directiva não tem por objectivo pôr em causa o sistema posto em prática pela Sexta Directiva. Conforme disse o advogado-geral G. Tesauro nas suas conclusões neste processo (40), o reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território do país baseia-se na mesma lógica e, portanto, está subordinado às mesmas regras aplicáveis à dedução feita pelo sujeito passivo estabelecido no país. Isto é confirmado pela posição do Tribunal de Justiça no processo Monte dei Paschi di Siena (41), ao aplicar as regras da dedução *pro rata* previstas no artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva a um reembolso nos termos da Oitava Directiva.

57. Sobre esta questão concordo com a conclusão a que chegaram o Governo italiano e a Comissão.

58. No plano formal, as remissões para o artigo 17.º da Sexta Directiva e para os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva são claras. O artigo 2.º confere expressamente direito ao reembolso «desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alíneas

a) e b), do artigo 17.º» da Sexta Directiva. O artigo 5.º dispõe que «o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17.º da [Sexta Directiva] tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso».

59. Além disso, adoptando a mesma abordagem literal que a do acórdão Genius Holding (42), verifica-se que o artigo 17.º, n.º 3, da proposta da Comissão para a Sexta Directiva referia, tal como o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da mesma proposta, o IVA «facturado a» um sujeito passivo e o texto foi alterado para o IVA «previsto no n.º 2» – no qual «que lhe é facturado» foi alterado para «devido ou pago».

60. Acresce que a jurisprudência citada pela Comissão milita a favor de um tratamento paralelo.

61. Todavia, talvez o mais importante de tudo seja que a coerência entre os sistemas de reembolso e de dedução se mostra desejável como questão de princípio, a menos que exista alguma diferença na cadeia de entregas transfronteiriça que reclame um tratamento diferente. Não se verifica que tal suceda.

62. É certo que o mecanismo do reembolso previsto na Oitava Directiva não é idêntico ao mecanismo da dedução previsto na Sexta Directiva. Não obstante, existe um considerável paralelismo entre as situações reguladas por cada uma das directivas.

63. Suponhamos que X e Y são sujeitos passivos, sendo X o fornecedor numa operação e Y o comerciante. Numa situação confinada a um único Estado-Membro, X factura IVA a Y, que deduz o mesmo montante do imposto a jusante que é obrigado a declarar.

64. Se X estiver estabelecido no Estado-Membro A e Y no Estado-Membro B e não efectuar operações tributáveis a jusante no Estado-Membro A, ou a) nos termos da Oitava Directiva Y obtém o reembolso do IVA facturado no Estado-Membro A e o montante do IVA que factura aos seus clientes e que declara às autoridades fiscais no Estado-Membro B é baseado no preço líquido total pelo qual faz o seu fornecimento, ou b) se for aplicado o mecanismo de reversão fiscal previsto na Sexta Directiva, X não factura qualquer IVA e Y é devedor de IVA sobre o fornecimento no Estado-Membro B, mas também o pode deduzir. Em ambos os casos a cadeia prossegue normalmente.

65. Se X facturar erradamente a Y IVA sobre a operação, no caso de Y pagar esta factura e X declarar o respectivo montante às autoridades fiscais, então, de acordo com a doutrina do acórdão Genius Holding, se a situação estiver confinada a um único Estado-Membro (Estado-Membro A):

- X deve devolver a Y o montante erradamente facturado;
- as autoridades fiscais devem reembolsar esse montante a X; e
- Y deve excluí-lo da sua dedução (ou, se já foi deduzido, ajustar a sua dedução em conformidade com o artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva).

66. Se X e Y estiverem em Estados-Membros diferentes, a primeira e a segunda daquelas exigências mantêm-se aplicáveis. Contudo, quer nos termos da Oitava Directiva (43) quer do mecanismo de reversão fiscal previsto na Sexta Directiva (44), Y nunca pode deduzir o IVA facturado por X porque em caso algum é permitida tal dedução. Isto equivale, portanto, a Y não ter direito a qualquer reembolso. Mais uma vez, a cadeia prossegue normalmente.

67. Em ambos os cenários é preservada a neutralidade do IVA (45), por meios essencialmente

paralelos (embora, como disse, mais complexos do que se a dedução ou o reembolso, eventualmente, tivessem sido permitidos).

68. Além disso, é de observar que a disposição nacional em causa no processo Genius Holding também impunha um mecanismo de reversão fiscal, embora autorizado pelo Conselho nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva e diferente daquele a que a Oitava Directiva se refere (46). Seria estranho que o princípio subjacente a este acórdão fosse aplicável a um tipo de situação de reversão fiscal e não a outro.

69. Sou, portanto, de opinião de que a solução adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Genius Holding no que se refere às deduções previstas na Sexta Directiva também deverá ser adoptada relativamente aos reembolsos previstos na Oitava Directiva.

Quanto à segunda questão

70. No caso de um comerciante na situação da Reemtsma (quer dizer, na situação de Y no meu exemplo *supra*) não ter direito ao reembolso em conformidade com o artigo 17.º, n.os 3 e 4, da Sexta Directiva e com as disposições da Oitava Directiva, o tribunal nacional pretende saber, essencialmente, se é suficiente que possa reclamar a restituição do montante pago ao fornecedor (X no meu exemplo) que facturou o imposto e que poderá por seu turno reclamar esse montante à autoridade fiscal que cobrou o imposto, ou se lhe deve ser permitido accionar directamente a autoridade fiscal.

71. A questão é colocada, conforme o Governo italiano e a Comissão realçaram, em três partes, que podem resumir-se da forma seguinte:

a) Pode o cliente ser considerado em geral a pessoa responsável pelo pagamento do IVA sobre uma operação?

b) É compatível com o sistema comunitário do IVA (e com os princípios da neutralidade, da efectividade e da equivalência ou da não discriminação), que a lei nacional *não* permita que o cliente accione as autoridades fiscais no caso de o IVA que não era devido ter sido facturado e pago?

c) Faz alguma diferença se outras disposições nacionais (no domínio da tributação directa) permitirem a propositura uma acção directa por ambas as partes, em conjunto, contra as autoridades fiscais em circunstâncias mais ou menos comparáveis?

72. Passarei a apreciar cada uma destas três partes.

Pode o cliente ser considerado em geral a pessoa responsável pelo pagamento do IVA sobre uma operação?

73. Conforme a Reemtsma observa, o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva (47) permite que os Estados-Membros prevejam que, para além do fornecedor, «uma pessoa diferente do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto». O artigo 22.º, n.º 8 (48), permite que os Estados-Membros imponham «outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude». É, portanto, compatível com a Sexta Directiva que o cliente seja uma das pessoas responsáveis pelo pagamento do IVA.

74. Por um lado, conforme observa o Governo italiano, apesar de o direito comunitário permitir que o cliente seja solidariamente responsável pelo imposto, a lei italiana não previa tal disposição em 1994 (embora actualmente essa disposição exista).

75. Além disso, conforme a Comissão alega com razão, o primeiro período do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva estabelece a regra geral de que é, em princípio, o fornecedor quem é responsável pelo pagamento do IVA e quem tem obrigações para com as autoridades fiscais. As únicas excepções são as especificadas nas restantes disposições do artigo 21.º, n.º 1 (em particular o mecanismo de reversão fiscal nas operações transfronteiriças) ou autorizadas pelo Conselho com base no artigo 27.º da Sexta Directiva (incluindo em tais casos um mecanismo de reversão fiscal em circunstâncias específicas no interior dum Estado-Membro (49)).

76. Concordo, portanto, com o Governo italiano e com a Comissão. A Reemtsma tem razão ao afirmar que, em certas circunstâncias, os Estados-Membros *podem* determinar que o cliente é solidariamente responsável com o fornecedor e, em situações em que é aplicado o mecanismo de reversão fiscal, é sempre o cliente quem é responsável. Não obstante, estas são excepções à regra geral de que é o fornecedor quem deve declarar às autoridades o IVA sobre uma operação. Em consequência, em princípio, é unicamente o fornecedor quem pode accionar aquelas autoridades relativamente a um imposto pago erradamente.

77. É certo que, se por qualquer razão for aplicado o mecanismo de reversão fiscal, o cliente é responsável pelo IVA sobre a operação. O cliente, portanto, tem, em princípio, direito a requerer às autoridades a restituição (50) de qualquer imposto erradamente pago. Além disso, parece que o mecanismo de reversão fiscal previsto no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), foi aplicado no caso que deu origem ao processo principal, de modo que a Reemtsma será devedora do imposto, mas terá direito a requerer a restituição de qualquer imposto pago erradamente. Contudo, deve recordar-se que, segundo aquele mecanismo, a relação da Reemtsma é com as autoridades fiscais do seu próprio Estado-Membro, concretamente a Alemanha, e não com as do Estado-Membro no qual o fornecedor facturou e declarou erradamente o IVA, ou seja, a Itália.

78. Responderia, portanto, à primeira parte da segunda questão que, em princípio, é unicamente o fornecedor quem deve ser considerado responsável perante as autoridades fiscais pelo IVA sobre uma operação e, conseqüentemente, quem tem direito a requerer a restituição do imposto pago erradamente. Se, excepcionalmente, outra pessoa for responsável, por força de disposições comunitárias ou nacionais autorizadas, essa pessoa pode requerer a restituição, às autoridades fiscais perante as quais era responsável, de qualquer imposto que erradamente tenha pago.

É admissível que a lei nacional *não* permita que um cliente accione as autoridades fiscais se o IVA não devido tiver sido facturado e pago?

79. Em Itália, em circunstâncias em que não é facultada qualquer dedução nos termos da Sexta Directiva nem reembolso nos termos da Oitava Directiva, afigura-se possível que um fornecedor que tenha facturado e cobrado erradamente IVA sobre uma operação e o tenha pago às autoridades fiscais requeira a estas a restituição do respectivo montante, mas o cliente da mesma operação apenas tem a possibilidade de pedir o reembolso daquele montante ao fornecedor numa acção cível.

80. As dúvidas do tribunal nacional sobre este sistema processual dizem respeito às exigências da equivalência (ou não discriminação) e da efectividade em direito comunitário. A mais recente decisão sobre estas exigências encontra-se no acórdão MyTravel (51): «Não havendo regulamentação comunitária em matéria de pedidos de restituição de impostos, cabe ao

ordenamento jurídico interno de cada Estado?Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser exercidos, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efectividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a impossibilitar na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.»

81. A Reemtsma considera que a conformidade com o princípio da efectividade torna necessário permitir que cliente accione directamente as autoridades fiscais. Se assim não for, podem suscitar-se, pelo menos, dois potenciais conflitos com aquele princípio: o fornecedor poderá estar insolvente quando o cliente propõe a acção contra ele ou o fornecedor pode ser condenado a reembolsar o cliente nos tribunais cíveis, mas ser improcedente a sua acção contra as autoridades fiscais nos tribunais tributários.

82. A Comissão recorda as decisões do Tribunal de Justiça, em particular o acórdão Schmeink & Cofreth, no sentido de que os Estados-Membros devem prever a rectificação de erros na facturação do IVA, incluindo tanto a rectificação da factura como a restituição do imposto erradamente pago. Alega que este dever decorre do princípio da neutralidade e da proibição de enriquecimento sem causa (aqui, pelas autoridades fiscais). Os Estados-Membros devem escolher um procedimento adequado, de modo a que o princípio da efectividade seja respeitado. Uma situação em que normalmente só o fornecedor, como pessoa devedora do imposto, pode requerer a sua restituição às autoridades fiscais e o cliente pode requerê-la ao fornecedor nos termos da lei civil afigura-se, em princípio, aceitável. Contudo, desde que seja eliminado na totalidade qualquer risco de perda de receitas fiscais, o princípio da efectividade pode exigir que o cliente tenha a possibilidade de accionar as autoridades fiscais, se o reembolso pelo procedimento normal se revelar «impossível na prática ou excessivamente difícil» (por exemplo, no caso da Reemtsma, se o fornecedor italiano tiver deixado de existir). Finalmente, o princípio da não discriminação exige que qualquer Estado-Membro que permita a propositura de uma acção contra as autoridades fiscais por um cliente estabelecido no seu território conceda o mesmo direito de acção a um cliente estabelecido noutro Estado-Membro.

83. O Governo italiano concorda com a Comissão na medida em que esta admite a legalidade do sistema estabelecido em Itália. Discorda da opinião mais ampla da Comissão de que o cliente deve ter o direito de requerer a restituição directamente às autoridades fiscais se, por qualquer razão, for impossível fazer valer o seu direito em acção cível contra o fornecedor.

84. Não obstante, considero a análise da Comissão persuasiva na sua totalidade.

85. Em primeiro lugar, os meios processuais descritos como aplicáveis em Itália afiguram-se, em princípio, compatíveis com a legislação e a jurisprudência no domínio do sistema comunitário do IVA. Se for possível um fornecedor que tenha facturado e cobrado erradamente IVA sobre uma operação e o tenha pago às autoridades fiscais requeira a estas autoridades a restituição do montante pago e que o cliente na mesma operação possa obter do fornecedor a restituição deste montante através de uma acção cível, são respeitados os princípios da neutralidade do IVA e da efectividade das acções para restituição do imposto pago erradamente.

86. Em segundo lugar, este sistema é, em princípio, suficiente. Em todas as situações em que pode produzir o resultado pretendido – a restituição na totalidade à pessoa sobre quem recaiu o ónus do imposto erradamente pago – é desnecessário prever qualquer meio processual adicional utilizável pelo cliente contra as autoridades fiscais. Por conseguinte, não há necessidade de permitir uma acção directa do cliente contra as autoridades fiscais, do tipo da que a Reemtsma tentou propor, *a menos que* o sistema básico de meios processuais tenha sido accionado, mas, devido a circunstâncias materiais não relacionadas com o mérito do pedido (52), não tenha produzido o resultado normal.

87. Em terceiro lugar, pode haver situações em que essa falha sucede. Nesses casos, devem ser facultadas outras soluções se as exigências da neutralidade do IVA e da efectividade deverem ser respeitadas. Parece difícil prever qualquer outra solução que não seja permitir ao cliente, que suportou o ónus total do IVA erradamente facturado, propor uma acção directamente contra as autoridades fiscais, que obteriam um enriquecimento sem causa se retivessem o IVA.

88. A este propósito foram discutidos dois pontos na audiência.

89. Por um lado, a Comissão sugeriu que esses casos são extremamente raros e que é pouco provável que colidam em significativa extensão com o sistema básico de meios processuais, enquanto o Governo italiano afirmou que, provavelmente, tais casos são consideravelmente menos raros. Contudo, não me parece que a sua frequência possa ser de algum modo relevante. O que importa é que, sempre que tais situações se verifiquem, devam ser tratadas em conformidade com as exigências da neutralidade e da efectividade.

90. Por outro lado, o Governo italiano sugeriu que só deve ser facultado um meio processual para evitar o enriquecimento sem causa das autoridades fiscais em caso de IVA pago erradamente, se também for facultado um meio processual correspondente para evitar o empobrecimento sem causa do erário público em caso de falta de pagamento do IVA efectivamente devido. O argumento baseia-se em que, de outro modo, haverá uma forma de enriquecimento sem causa em benefício do cliente. Contudo, este argumento afigura-se-me errado. Se o fornecedor facturar IVA ao cliente e o cobrar a este mas não o declarar às autoridades fiscais, não existe enriquecimento sem causa do cliente (embora possa de facto existir enriquecimento sem causa e/ou fraude do fornecedor). Se o fornecedor não facturar IVA ao cliente sobre uma operação tributável nem o cobrou a este, então, se o cliente for ele próprio sujeito passivo, não tem qualquer IVA para deduzir e assim não enriquece sem causa – e/ou se for um comerciante ou um consumidor final, pode ele próprio ser implicado numa combinação que defrauda as autoridades fiscais. Na última situação, a lei nacional tem motivos para prever sanções penais e o pagamento coercivo da importância em causa.

91. Finalmente, concordo com a Comissão em que o princípio da equivalência exige que um Estado-Membro que permite que um cliente estabelecido no seu território requeira a restituição do imposto directamente às autoridades fiscais conceda o mesmo direito de acção a um cliente estabelecido noutro Estado-Membro. Todavia, o Tribunal de Justiça não foi informado se é esse o caso em Itália.

92. Por conseguinte, sou de opinião de que, se o IVA que não era devido numa operação foi facturado e pago às autoridades fiscais por um fornecedor, o qual seria devedor do imposto se o mesmo fosse devido, é, em princípio, suficiente, de acordo com os princípios da neutralidade do IVA e da efectividade das normas nacionais sobre a restituição de impostos cobrados contrariamente ao direito comunitário, que os meios processuais nacionais permitam que o fornecedor requeira a restituição do montante pago a estas autoridades e que permita que o cliente na mesma operação requeira o reembolso deste montante ao fornecedor, através de uma

acção cível. Todavia, se o êxito desta acção cível for impedido por circunstâncias materiais não relacionadas com o mérito do pedido, a lei nacional deve prever, em conformidade com o princípio da neutralidade do IVA, o princípio da efectividade e a proibição de enriquecimento sem causa das autoridades fiscais, meios processuais através dos quais o cliente que suportou o ónus do montante erradamente facturado possa obter das autoridades fiscais o reembolso deste montante. Em qualquer caso, se este direito de acção for concedido a um cliente nessa operação, estabelecido no território do Estado? Membro em questão, deve também ser concedido a um cliente estabelecido noutro Estado? Membro.

Faz qualquer diferença neste contexto o facto de outras disposições nacionais no domínio da fiscalidade directa permitirem a propositura de uma acção conjunta por ambas as partes contra as autoridades fiscais em situações mais ou menos comparáveis?

93. Verifica-se que, se o imposto sobre o rendimento for erradamente retido na fonte por uma entidade patronal e pago às autoridades fiscais, a lei italiana permite que tanto a entidade patronal como o empregado requeiram a restituição do seu montante às autoridades fiscais. O tribunal de reenvio pretende saber se a possibilidade de uma acção conjunta ou alternativa naquela situação, conjugada com a sua indisponibilidade tanto para o fornecedor como para o cliente no que se refere a uma situação de IVA como a que está em causa no processo principal, pode infringir o princípio da equivalência ou não discriminação imposto pelo direito comunitário.

94. Apesar de realçar que o Tribunal de Justiça não foi inteiramente informado acerca das normas italianas no domínio da fiscalidade directa, a Comissão considera, em geral, que não é provável que uma situação neste domínio seja comparável a uma situação no domínio do IVA. Nesta última, em princípio, é apenas o fornecedor quem está numa relação jurídica directa com as autoridades fiscais. Com efeito, o sistema global da fiscalidade directa não está relacionado com o do IVA. Dado que o princípio da não discriminação apenas se aplica a situações comparáveis, não tem aqui relevância.

95. Quanto a este aspecto, estou inteiramente de acordo com a Comissão.

Conclusão

96. À luz das considerações acima expostas, sou de opinião de que se deve responder às questões colocadas pela Corte Suprema di Cassazione nos termos seguintes:

- 1) Os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho devem ser interpretados no sentido de que o IVA que é devido exclusivamente por ser mencionado na factura não preenche os requisitos para um reembolso nos termos das disposições desta directiva.
- 2) Em princípio, é unicamente o fornecedor quem deve ser considerado responsável perante as autoridades fiscais pelo IVA sobre uma operação e, conseqüentemente, quem tem direito a requerer a restituição do imposto pago erradamente. Se, excepcionalmente, outra pessoa for responsável, por força de disposições comunitárias ou nacionais autorizadas, essa pessoa pode requerer a restituição, às autoridades fiscais perante as quais era responsável, de qualquer imposto que erradamente tenha pago.
- 3) Se o IVA que não era devido numa operação foi facturado e pago às autoridades fiscais por um fornecedor, o qual seria devedor do imposto se o mesmo fosse devido, é, em princípio, suficiente, de acordo com os princípios da neutralidade do IVA e da efectividade das normas nacionais sobre a restituição de impostos cobrados contrariamente ao direito comunitário, que os meios processuais nacionais permitam que o fornecedor requeira a restituição do montante pago a estas autoridades e que permita que o cliente na mesma operação requeira o reembolso deste

montante ao fornecedor, através de uma acção cível. Todavia, se o êxito desta acção cível for impedido por circunstâncias materiais não relacionadas com o mérito do pedido, a lei nacional deve prever, em conformidade com o princípio da neutralidade do IVA, o princípio da efectividade e a proibição de enriquecimento sem causa das autoridades fiscais, meios processuais através dos quais o cliente que suportou o ónus do montante erradamente facturado possa obter das autoridades fiscais o reembolso deste montante. Em qualquer caso, se este direito de acção for concedido a um cliente nessa operação, estabelecido no território do Estado?Membro em questão, deve também ser concedido a um cliente estabelecido noutra Estado?Membro.

4) O facto de, nos termos da lei nacional, o direito de acção contra as autoridades fiscais para restituição do montante de um imposto directo retido e pago erradamente ser facultado tanto à parte que procedeu à retenção como à parte a quem aquele montante foi retido não é, em princípio, relevante para apreciar a compatibilidade com o princípio da equivalência de uma situação em que apenas o fornecedor e não o cliente numa operação pode requerer às autoridades fiscais a restituição de um montante de IVA facturado e pago erradamente.

1 – Língua original: inglês.

2 – 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, várias vezes alterada; a seguir «Sexta Directiva»).

3 – V. acórdãos de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C?342/87, Colect., p. 4227), de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth (C?454/98 Colect., p. I?6973), e de 6 de Novembro de 2003, Karageorgou (C?78/02 a C?80/02, Colect., p. I?3295), analisados com maior detalhe adiante nos n.os 11 e segs.

4 – Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, 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. 1; EE 09 F1 p. 11).

5 – O texto actual do artigo 21.º encontra-se no artigo 28.º G da mesma directiva, aditado pela Directiva 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/CEE (JO 1991, L 376, p. 1), ela própria alterada por diversas vezes. O caso presente diz respeito a IVA pago em 1994. A disposição que, nessa altura, estava contida no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), está actualmente no artigo 21.º, n.º 1, alínea d). Optei por citar as disposições da Sexta Directiva não pela sua ordem numérica (que, de qualquer modo, já não é a ordem em que aparecem na directiva), mas por uma ordem que parece facilitar melhor a leitura e compreensão da legislação no presente contexto.

6 – Que agora se encontra no artigo 28.º F, introduzido pela Directiva 91/680, e também já alterado.

7 – Na versão aplicável na altura dos factos do presente processo, a expressão «no território do país» ou a sua equivalente, que foi introduzida pela Directiva 91/680, referia-se à responsabilidade do fornecedor em várias versões linguísticas, incluindo a inglesa, a francesa, a italiana e a espanhola. Contudo, na versão alemã referia-se ao lugar onde o imposto era devido ou pago e, na versão neerlandesa, ao lugar onde a entrega era feita. A Directiva 95/7/CE, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado – âmbito de aplicação de certas isenções de

imposto sobre o valor acrescentado e regras práticas para a sua aplicação (JO 1995, L 102, p. 18), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1996, unificou a partir daí todas as versões linguísticas no sentido da alemã. Assim, a versão inglesa do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), tem actualmente a seguinte redacção: «value added tax due or paid *within the territory of the country* in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person» (o sublinhado é meu).

8 – Artigo 28.º F, inalterado desde a Directiva 91/680.

9 – Artigo 28.º H, na versão introduzida pela Directiva 91/680 e aplicável na altura dos factos da causa; foi posteriormente alterado.

10 – Já referido na nota 3.

11 – Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 71, p. 1303; EE 09 F1, p. 6). A redacção do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), era: «Desde que os bens e serviços sejam utilizados para as necessidades da própria empresa, o sujeito passivo é autorizado a deduzir do imposto de que é devedor: a) o imposto sobre o valor acrescentado *que lhe é facturado* em relação a bens que lhe são fornecidos e a serviços que lhe são prestados» (o sublinhado é meu).

12 – JO 1973, C 80, p. 1. O texto do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da proposta é o seguinte: «Quando os bens e serviços se destinam a ser utilizados para as necessidades das suas actividades tributadas, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor: a) o imposto sobre o valor acrescentado *que lhe é facturado em conformidade com o artigo 23.º, n.º 3*, relativamente aos bens que lhe são entregues e aos serviços que lhe são prestados» (o sublinhado é meu) (tradução não oficial).

13 – N.os 12 a 16 do acórdão.

14 – N.os 18 e 19 e parte decisória do acórdão.

15 – Tal como o fez a Comissão nas suas alegações; o Tribunal de Justiça aderiu à posição sustentada pelos Governos neerlandês, alemão e espanhol. V., em particular, n.os 17 a 27 das conclusões.

16 – Já referido na nota 3, n.os 58 e 59.

17 – Já referido na nota 3

18 – N.os 42 e 48 a 53 do acórdão.

19 – Acórdão de 17 de Setembro de 1997, Langhorst (C-141/96, Colect., p. I-5073).

20 – N.os 8, 9, 24, 27 e 28 do acórdão.

21 – Artigo 28.º G na versão introduzida pela Directiva 91/680 e em vigor na altura dos factos da causa; foi posteriormente alterado.

22 – Isto é frequentemente denominado mecanismo de «reversão fiscal».

23 – N.º 8.

24 – Artigo 28.º F, na versão introduzida pela Directiva 91/680.

25 – A redacção em inglês afigura-se pouco feliz. O IVA é dedutível, as «transactions» (operações) não. A redacção em francês «qui ouvraient droit à deduction» afigura-se preferível à redacção inglesa «in respect of which VAT would be deductible».

26 – Para evitar uma repetição constante, usarei a expressão cliente ou comerciante para designar um sujeito passivo que obtém fornecimentos tributáveis (de bens ou serviços) e os utiliza para os fins das suas operações tributáveis a jusante, para distinguir essa pessoa de um cliente que seja o consumidor final.

27 – Aproximadamente equivalente a 91 000 EUR.

28 – Artigo 7.º, n.º 4, alíneas d) e e), do Decreto del Presidente della Repubblica n.º 633 de 1972 (a seguir «DPR 633/1772»).

29 – Acórdão de 13 de Julho de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, Colect., p. I-6109).

30 – Artigo 19.º do DPR 633/1972, que determina o direito à dedução, e artigo 38.º *bis* do mesmo decreto, que diz respeito ao reembolso de, essencialmente, qualquer excesso do imposto a montante ou a jusante. O artigo 38.º *ter* trata dos reembolsos, em conformidade com a Oitava Directiva, a sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro do IVA que seria dedutível nos termos do artigo 19.º

31 – N.os 27 e 28 do acórdão.

32 – A Reemtsma cita os acórdãos Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797, n.os 16 e 17) e Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 27).

33 – Quer dizer, um contexto em que o montante facturado não era de forma alguma classificável como IVA, devido ao estatuto de trabalhador subordinado do prestador de serviços: v. *supra* n.º 16.

34 – V. n.os 52 e segs. das conclusões.

35 – Acórdão de 12 de Janeiro de 2006 (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483; v. em especial n.os 51 a 54).

36 –

Genius Holding, n.º 18.

37 –

Schmeink & Cofreth, n.os 56 a 63.

38 – V. artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva.

39 – Acórdão de 26 de Setembro de 1996 (C-302/93, Colect., p. I-4495, n.º 18).

40 – N.º 7, terceiro parágrafo, p. I-4500.

41 – Já referido na nota 29.

42 – V. *supra* n.º 12.

43 – Relativamente às entregas ocorridas no Estado?Membro A.

44 – Relativamente às entregas que se considera terem ocorrido no Estado?Membro B.

45 – Porque X devolve o montante a Y e ele próprio reclama o mesmo montante às autoridades fiscais no Estado?Membro A.

46 – V. n.º 5 do acórdão.

47 – Na versão aplicável em 1994.

48 – Artigo 28.º H.

49 – Como a disposição nacional no processo Genius Holding.

50 – Uso aqui a expressão «restituição» num sentido genérico, distinto do procedimento específico de «reembolso» previsto na Oitava Directiva.

51 – Acórdão de 6 de Outubro de 2005, MyTravel (C?291/03, Colect., p. I?8477, n.º 17).

52 – Por exemplo, a insolvência do fornecedor.