

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 12 de Março de 2009 1(1)

Processo C?566/07

Staatssecretaris van Financiën

contra

Stadeco BV

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos)]

«Sexta Directiva IVA – Imposto mencionado numa factura emitida por prestação de serviço não tributável no Estado?Membro da sede do prestador – Reembolso do imposto – Correção da factura»

I – Introdução

1. O Hoge Raad der Nederlanden solicita ao Tribunal de Justiça que responda a duas questões de interpretação da Sexta Directiva IVA (2). Por um lado, há que esclarecer se um sujeito passivo é devedor do IVA mencionado numa factura por ele emitida, apesar de, na realidade, o serviço facturado não estar sujeito a IVA no Estado da sede do emitente. A isto se acrescenta a questão adicional de saber se o reembolso do IVA pode eventualmente ser sujeito à condição de a factura errada ser substituída por uma corrigida.

2. Foi o que exigiu a administração fiscal neerlandesa no litígio principal. As disposições nacionais aplicáveis destinam-se a impedir que o destinatário da factura deduza o imposto erradamente suportado nela mencionado, quando o emitente da factura não o pagou ou foi reembolsado. Todavia, esse risco não existe no caso vertente, uma vez que o destinatário da prestação era um serviço público que não tinha direito a deduzir o imposto pago a montante. Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se a aplicação da disposição controvertida nessa situação vai além do necessário para a prossecução desse objectivo.

II – Quadro jurídico

A – *Direito comunitário*

3. O artigo 21.º da Sexta Directiva, na versão do artigo 28.º G da Sexta directiva (3), dispõe, nomeadamente, o seguinte:

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

B – *Direito nacional*

4. O artigo 37.º da Wet op de Omzetbelasting (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios) de 1968 estabelece que a pessoa que mencione, de qualquer modo, o imposto sobre o volume de negócios de que não é devedora – salvo por motivos enumerados pelo mesmo artigo – é obrigada a pagar esse imposto a partir do momento em que emite a factura, devendo incluí-lo na declaração.

III – Matéria de facto, questões prejudiciais e tramitação processual

5. A Stadeco BV aluga stands de exposição que monta e desmonta *in loco*. De 1993 a 1995, prestou este tipo de serviços ao Economische Voorlichtingsdienst (Serviço de Informação Económica; a seguir «EVD»), um organismo do Ministerie van Economische Zaken (Ministério da Economia) neerlandês em feiras e exposições realizadas na Alemanha e em países terceiros. Por estes serviços, emitia à EVD facturas em que indicava o IVA e liquidava o imposto. A EVD utilizava os serviços prestados pela Stadeco exclusivamente no âmbito de actividades em relação às quais, enquanto organismo de direito público, não tem o direito de deduzir o imposto sobre o volume de negócios.

6. A administração fiscal comunicou à Stadeco que não era devedora de qualquer imposto sobre o volume de negócios nos Países Baixos em relação aos serviços em causa, visto que não tinham sido prestados nos Países Baixos. Consequentemente, a Stadeco pediu, em 1996, o reembolso do montante total de 230 314 NLG (104 512 euros). A administração fiscal solicitou à Stadeco que emitisse, pelo montante cujo reembolso foi pedido, uma nota de crédito dirigida à EVD e que enviasse a essas autoridades uma cópia dessa factura. Através de decisão de 7 de Fevereiro de 1997, o reembolso requerido foi concedido à Stadeco.

7. Por ocasião de uma fiscalização efectuada em 2000, verificou-se que a Stadeco não tinha emitido notas de crédito dirigidas à EVD e que tão-pouco tinha restituído os montantes em causa. Por conseguinte, a administração fiscal procedeu a uma liquidação adicional do imposto que a Stadeco impugnou com êxito no Gerechtshof te 's-Gravenhage.

8. Por despacho de 30 de Novembro de 2007, o Hoge Raad, incumbido de julgar o recurso de cassação da decisão do Gerechtshof te 's-Gravenhage, submeteu as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

1. O artigo 21.º, n.º 1, proémio e alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não é devido IVA no Estado-Membro em que o emitente da factura reside ou está estabelecido, se este incluir na factura um montante de IVA por uma operação que, segundo o sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, se considera que teve lugar noutro Estado-Membro ou num país terceiro?

2. Em caso de resposta negativa à primeira questão, quando é entregue uma factura, na acepção do artigo 21.º, n.º 1, proémio e alínea c), da Sexta Directiva, a um destinatário que não tem direito à dedução do IVA (pelo que se não verifica nenhum risco de perda de receitas fiscais), os Estados-Membros podem sujeitar a correcção do IVA que foi erradamente facturado e,

consequentemente, é devido por força do disposto na referida norma, à condição de que o sujeito passivo entregue ao seu cliente uma factura corrigida, em que não seja incluído IVA?

9. No processo no Tribunal de Justiça, formularam observações escritas e orais os Governos gregos, alemão, italiano e neerlandês e a Comissão das Comunidades Europeias. A Stadeco limitou-se a formular observações na audiência.

IV – **Apreciação jurídica**

A – *Quanto à primeira questão prejudicial*

10. Através da primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber, no essencial, se o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o emitente da factura também é devedor do IVA de um Estado-Membro mencionado nessa factura, mesmo que a transacção não seja tributável nesse Estado.

11. Em primeiro lugar, há que notar que essa disposição é aplicável num caso como o vertente, em que os serviços foram prestados noutro Estado-Membro.

12. O artigo 21.º, n.º 1, precisa quem é devedor de IVA *noregime interno*. Assim, esta disposição aplica-se não só às operações realizadas no interior do país, tal como parece depreender-se da versão linguística neerlandesa (*binnenlands verkeer*) (4). As outras versões linguísticas mostram claramente que esta disposição se refere às operações efectuadas no interior da Comunidade (5). Tal resulta igualmente do seu contexto sistemático. Com efeito, às operações realizadas no regime interno na acepção do n.º 1 contrapõem-se as importações na Comunidade, reguladas no n.º 2. De resto, a equívoca menção do regime interno foi suprimida na nova versão introduzida pelo artigo 203.º da Directiva 2006/112/CE (6).

13. Além disso, no acórdão Reemtsma (7), em que estava em causa matéria de facto semelhante, o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), era aplicável. Esse processo dizia igualmente respeito à dívida do emitente de uma factura pelo imposto mencionado na mesma, sendo o imposto na realidade devido noutro Estado-Membro pelo beneficiário da prestação. Todavia, a aplicação dessa disposição foi negada pelo facto de ser o destinatário, e não o emitente da factura, quem pedia a rectificação do imposto.

14. Todavia, o artigo 21.º, n.º 1, alínea c) dá lugar a uma dívida fiscal apenas em relação ao Estado-Membro cujo IVA é mencionado na factura. Para determinar que IVA está em causa no caso vertente, há que, na falta de qualquer informação explícita, interpretar a factura. A este respeito, podem constituir indícios relevantes a taxa de imposto, a divisa do montante facturado, a sede do emitente e do destinatário da factura, bem como o lugar da prestação facturada, na medida em que estes dados constem da factura. Esta leitura restritiva impõe-se para excluir que vários Estados-Membros, baseando-se numa mesma factura, possam reclamar o imposto.

15. Segundo o texto do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, uma pessoa é devedora de IVA pelo simples facto de ter mencionado o imposto numa factura (8).

16. Há que saber se essa condição formal basta efectivamente para cobrar o imposto ou se também deve haver uma operação tributável na acepção dos artigos 5.º a 7.º ou 28.º A da Sexta Directiva no Estado cujo IVA é mencionado na factura. Em tal caso, o reembolso pode ser exigido mesmo sem correcção prévia da factura, se se verificar que a operação em causa não era tributável nesse Estado.

17. Todavia, o objecto e a finalidade do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), opõem-se a que a dívida

fiscal na aceção dessa disposição dependa da condição suplementar de o mencionado imposto resultar efectivamente de uma operação tributável no Estado em causa.

18. Essa disposição visa excluir qualquer risco de perda de receitas fiscais resultante da utilização da factura para a dedução do imposto (9). Com efeito, ao mencionar o IVA numa factura, o emitente dá a impressão de ter efectuado uma operação tributável e de ter pago, ou pretender pagar, o IVA. Assim, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), o emitente da factura deve ser considerado o devedor do imposto. Para poder exercer o direito à dedução do imposto, basta, com efeito, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, que o destinatário sujeito passivo tenha uma factura que mencione o IVA em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3, da directiva. O artigo 21.º, n.º 1, alínea c) garante que o IVA não é deduzido se não tiver sido efectivamente pago.

19. É certo que, no seu acórdão *Genius Holding* (10), o Tribunal de Justiça recusou o direito a dedução quando o imposto mencionado na factura não corresponde a uma entrega de produtos ou a uma prestação de serviços. Todavia, nem sempre as autoridades fiscais têm conhecimento desse facto. Além disso, a dedução pode já ter sido concedida, antes de se verificar que a prestação facturada não era tributável ou que não o era no montante indicado. Por conseguinte, o emitente da factura deve ser responsável pelo pagamento do imposto mencionado enquanto a factura não for corrigida e o risco de perda de receitas fiscais não for afastado (11).

20. A dívida fiscal decorrente do artigo 21.º, n.º 1, alínea c) não desaparece pelo simples facto de o destinatário da factura não ter direito à dedução do imposto. Com efeito, como foi justamente sublinhado pelo Governo alemão, a factura em si não permite concluir se o destinatário tem direito à dedução do imposto ou não.

21. Por conseguinte, há que responder à primeira questão prejudicial que o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o emitente de uma factura que menciona o IVA de um Estado-Membro é devedor desse IVA nesse Estado, ainda que, na realidade, a prestação não fosse tributável.

B – Quanto à segunda questão prejudicial

22. Através da segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o reembolso do IVA mencionado por erro numa factura pode estar sujeito à condição de o sujeito passivo ter substituído a factura por uma factura corrigida.

23. Sobre este ponto, há que notar que a Sexta Directiva não contém qualquer disposição relativa à correcção de uma factura que mencione por erro o IVA, quando na realidade não foi realizada nenhuma operação tributável nesse Estado. Incumbe, pois, aos Estados-Membros garantir a neutralidade do IVA prevendo, no seu direito nacional, a possibilidade de rectificação do imposto indevidamente cobrado (12).

24. A este respeito, o Tribunal de Justiça sublinhou, no acórdão *Schmeink & Cofreth e Strobel* (13), que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, para assegurarem a cobrança exacta do imposto e evitarem a fraude, não devem ir além do que é necessário para atingir tais objectivos. Por consequência, estas medidas não poderão ser utilizadas de forma a porem em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA. A exigência de que o emitente da factura demonstre boa fé quando, em tempo útil, eliminou por completo o risco de diminuição das receitas fiscais não é necessária para garantir a cobrança do IVA e prevenir a fraude fiscal (14).

25. Esta afirmação poderia ser interpretada no sentido de num caso como o vertente, em que

não existe qualquer risco de perda de receitas fiscais, as disposições de direito interno não podem submeter o reembolso do imposto a condições suplementares. Uma vez que a EVD, destinatária da factura, não tem direito à dedução do imposto neerlandês mencionado por erro, não existe neste caso, nos Países Baixos, qualquer risco de perda de receitas fiscais.

26. Porém, com isto não quero dizer que o Tribunal de Justiça tinha a intenção de impor aos Estados-Membros limites tão estritos. Pelo contrário, o legislador nacional conserva uma vasta margem de manobra para conceber as disposições que regulam a rectificação e o reembolso do imposto indevidamente mencionado numa factura. Deve, contudo, respeitar os princípios da equivalência e da efectividade (15) bem como os princípios gerais do direito, designadamente o princípio da proporcionalidade (16).

27. Assim, uma disposição nacional que prescreve de modo geral a substituição da factura errada por uma factura corrigida não parece desproporcionada. Regra geral, essa exigência constitui uma medida adaptada para excluir qualquer dedução indevida do imposto baseada na factura inicial. O facto de as autoridades fiscais não terem de examinar caso a caso se, eventualmente, o destinatário da factura não tem direito à dedução, de modo que não se dê o risco de perda de receitas fiscais, contribui para a simplificação da acção administrativa.

28. A este respeito, há que notar que ao emitir a factura errada, o sujeito passivo criou ele mesmo a causa do procedimento de reembolso e que, regra geral, a substituição da factura não torna excessivamente difícil o pedido de reembolso. Apenas no caso de a substituição da factura ser impossível num caso particular, por exemplo porque a factura se extraviou, estando excluída a sua utilização para invocar o direito ao reembolso, poderia a exclusão do reembolso em razão da falta da factura ser contrária ao princípio da proporcionalidade.

29. Esta posição não é contrariada pela conclusão do Tribunal de Justiça, no processo Collée (17), segundo a qual «uma medida nacional que faz depender, no essencial, o direito à isenção de uma entrega intracomunitária do cumprimento de obrigações formais, sem tomar em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas foram respeitadas, vai além do que é necessário para garantir a cobrança exacta do imposto». Ao contrário das disposições relativas à tributação das aquisições intracomunitárias e à isenção de uma entrega intracomunitária, a dívida fiscal resultante do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não depende do facto de uma operação ser efectivamente tributável, limitando-se unicamente ao critério formal da menção numa factura.

30. Além disso, segundo jurisprudência assente, o direito comunitário não se opõe a que um sistema jurídico nacional recuse o reembolso de impostos indevidamente cobrados quando esse reembolso possa implicar um enriquecimento sem causa dos contribuintes (18). Daí resulta igualmente que o reembolso pode ser sujeito a uma condição que impeça o enriquecimento sem causa do emitente da factura.

31. Com efeito, se a factura tinha inicialmente a menção de um montante de IVA que não era devido ou, pelo menos, que não era devido no montante indicado, o destinatário disporá – sem prejuízo de cláusulas contratuais específicas – de uma acção de direito civil de repetição do indevido (19). Ao submeter o reembolso do imposto ao emitente da factura à condição de este substituir a factura ou a corrigir de maneira adequada, as disposições do direito nacional garantem que o destinatário obterá todas as informações necessárias para poder propor a referida acção.

32. Não é necessário pronunciar-me aqui sobre se os Estados-Membros podem igualmente exigir do emitente da factura que tenha devolvido efectivamente ao seu co-contratante o montante indevidamente pago a título de IVA. É certo que assim parece terem exigido as

autoridades fiscais neerlandesas atendendo às declarações do Governo neerlandês, mas o órgão jurisdicional de reenvio não questionou sobre a legalidade de tal condição adicional (20).

33. Por último, importa igualmente sublinhar que o direito comunitário não contém nenhum critério específico para a rectificação do imposto no caso de a prestação não ser tributável no Estado cujo IVA é mencionado na factura, mas sim noutro Estado-Membro ou num Estado terceiro.

34. Em particular, a Sexta Directiva não impõe ao primeiro Estado-Membro referido que este só conceda o reembolso do imposto na condição de a factura corrigida mencionar o imposto de outro Estado-Membro, como defende o Governo italiano. Com efeito, para isso, o primeiro Estado-Membro devia apreciar se e em que montante o emitente da factura é devedor do imposto noutro Estado-Membro. Ora, o Estado-Membro cujo IVA deve ser reembolsado não consegue fazer essa apreciação facilmente. A título de exemplo, no outro Estado-Membro, a dívida fiscal podia ficar, em virtude do artigo 21.º, n.º 1, alínea b), a cargo do prestador do serviço e não do destinatário do mesmo. Além disso, podia aplicar-se nesse Estado-Membro uma isenção não harmonizada ou um imposto reduzido.

35. De todo o modo, em virtude do artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva, em conjugação com as disposições correspondentes de direito interno do Estado-Membro no qual a prestação é efectivamente tributável, o emitente está, não obstante, obrigado a mencionar na factura corrigida o imposto que eventualmente deva a esse Estado.

36. Consequentemente, há que responder à segunda questão prejudicial que o direito comunitário não se opõe a que os Estados-Membros submetam a rectificação do IVA facturado por erro e, portanto, devido por força do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva à condição de o sujeito passivo ter enviado ao seu cliente uma factura de substituição corrigida. Isto é válido também no caso de o destinatário da factura não ter direito à dedução.

V – Conclusão

37. Pelo exposto, proponho as seguintes respostas às questões prejudiciais:

1) O artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o emitente de uma factura que menciona o IVA de um Estado-Membro é devedor desse IVA nesse Estado, ainda que, na realidade, a prestação não fosse tributável.

2) O direito comunitário não se opõe a que os Estados-Membros submetam a rectificação do IVA facturado por erro e, portanto, devido por força do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva à condição de o sujeito passivo ter enviado ao seu cliente uma factura de substituição corrigida. Isto é válido também no caso de o destinatário da factura não ter direito à dedução.

1 – Língua original: alemão.

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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), substituída com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007 pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

3 – 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 L 376, p. 1). A Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, que altera a Directiva 77/388/CEE no que diz respeito à determinação do devedor do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 269, p. 44), que não aplicável *ratione temporis* aos factos do litígio principal, transformou a alínea c) em d), sem qualquer alteração de conteúdo. A disposição relevante encontra-se agora no artigo 203.º da Directiva 2006/112.

4 – V., a este respeito, as considerações dos n.os 5.2 a 5.8 das conclusões do Advocaat-Generaal W. de Wit de 29 de Junho de 2007, que fazem parte da decisão de reenvio do Hoge Raad.

5 – V., entre outras,. FR: régime interne; IT: regime interno; EN: internal system; ES: régimen interior.

6 – Referida na nota 2.

7 – Acórdão de 15 de Março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Colect., p. I-2425).

8 – V. acórdãos do Tribunal de Justiça de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C-342/87, Colect., p. 4227, n.º 19); de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 53), e de 6 de Novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, Colect., p. I-13295, n.º 50) e Reemtsma Cigarettenfabriken (já referido na nota 7, n.º 23).

9 – V., neste sentido, a proposta de 29 de Junho de 1973 da Comissão relativa à Sexta Directiva do Conselho 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, *Boletim das Comunidades Europeias*, Suplemento 11/73, p. 22.

10 – Acórdão Genius Holding (já referido na nota 8, n.º 15).

11 – A este respeito, v. mais especificamente a análise da segunda questão prejudicial.

12 – V. neste sentido, acórdãos Genius Holding (referido na nota 8, n.º 18), Schmeink & Cofreth e Strobel (referido na nota 8, n.os 48, 49 e 56) e Karageorgou e o. (referido na nota 8, n.os 49 e 50).

13 – Já referido na nota n.º 8, n.º 59; remete para o acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 52). V. igualmente acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de Setembro de 2007, Collée (C-146/05, Colect., p. I-7861, n.º 26).

14 – Acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel (referido na nota 8, n.º 60) e Karageorgou e o. (referido na nota 8, n.º 50).

15 – V. acórdão Reemtsma Cigarettenfabriken (referido na nota n.º 7, n.º 37 e a jurisprudência aí referida).

16 – V. quanto ao respeito do princípio da proporcionalidade pelas disposições nacionais que executam ou complementam a Sexta Directiva, entre outros, os acórdãos do Tribunal de Justiça 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.º 48), e de 10 de Julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 23).

17 – Já referido na nota 13, n.º 29.

18 – Acórdãos de 24 de Março de 1988, Comissão/Itália (104/86, Colect., p. 1799, n.º 6); de 9 de

Fevereiro de 1999, Dilexport (C-343/96, Colect., p. I-579, n.º 47), e de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, ainda não publicado na Colectânea, n.º 41).

19 – No acórdão Reemtsma Cigarettenfabriken (referido na nota 7, n.º 39), o Tribunal de Justiça admitiu expressamente que uma acção de direito civil de repetição do indevido respeita o princípio da neutralidade do IVA.

20 – Na fase oral, a representante do Governo neerlandês admitiu, em resposta a uma questão do Tribunal de Justiça, que durante o período pertinente, essa exigência não estava expressamente prevista no direito interno.