

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIAL FENNELLY

apresentadas em 11 de Julho de 1996 *

1. A factura constitui o documento essencial de registo de compras e vendas no sistema comunitário do imposto sobre o valor acrescentado. Um órgão jurisdicional alemão submeteu várias questões prejudiciais importantes relativas à definição da factura IVA e à possibilidade de o sujeito passivo que pede uma dedução ser dispensado da sua apresentação.

volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (a seguir «Sexta Directiva») ¹. Uma vez que 1988 é o ano fiscal em causa no processo principal, limitar-me-ei a analisar as disposições tal como existiam na versão original da Sexta Directiva, apesar de todas elas já terem sido incorporadas, com algumas alterações, num novo diploma ².

I — Enquadramento jurídico e matéria de facto

Disposições comunitárias e legislação nacional aplicáveis

2. As questões submetidas levantam um determinado número de problemas quanto à interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o

3. O título XI da Sexta Directiva é «Deduções». O artigo 17.º tem como epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução». Nos termos do n.º 1 do artigo 17.º, o direito à dedução «surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível». O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), autoriza o sujeito passivo a deduzir do imposto de que é devedor «o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo», desde que os bens e os serviços «sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis».

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

2 — V. a 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).

* Língua original: inglês.

4. O artigo 18.º da Sexta Directiva tem como epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução». Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a):

«Obrigações no regime interno». Nos termos do seu n.º 3:

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

«a) Os sujeitos passivos devem emitir uma factura ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens ou às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, e conservar um duplicado de todos os documentos emitidos.

a) relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º»

Do mesmo modo, os sujeitos passivos devem emitir uma factura em relação aos pagamentos por conta que lhe são efectuados por outro sujeito passivo antes de se realizar a entrega dos bens ou a prestação de serviços.

O artigo 18.º, n.º 2, descreve, nomeadamente, de que forma deve ser efectuada a dedução, enquanto o n.º 3 do mesmo determina que:

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

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

c) Os Estados-Membros estabelecerão os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura.»

5. O artigo 22.º é um dos dois artigos do título XIII, relativo às «Obrigações dos devedores do imposto». Tem como epígrafe

Além disso, o artigo 22.º, n.º 8, determina que:

«Sem prejuízo das disposições que venham a ser adoptadas por força do n.º 4 do artigo 17.º, os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude»³.

6. À Sexta Directiva foi dada execução na Alemanha através da Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»). Nos termos do § 15, n.º 1, ponto 1, da UStG, um sujeito passivo pode deduzir, a título de imposto pago a montante, o imposto respeitante a fornecimentos ou a prestações efectuadas para a sua empresa por outros operadores, especificamente mencionado em facturas emitidas em conformidade com o disposto no § 14. Nos termos do n.º 4 do § 14, deve entender-se por factura qualquer documento através do qual o operador, ou um terceiro agindo em seu nome, apresenta ao destinatário o cálculo do preço dos bens ou serviços fornecidos ou de qualquer outra prestação, independentemente da designação desse documento nas relações comerciais. O órgão jurisdicional de reenvio indica que os tribunais alemães têm sistematicamente decidido que a emissão e a entrega da factura constituem requisitos essenciais para a existência do direito à dedução.

O processo no órgão jurisdicional nacional

7. Em 1988, o demandante e recorrente no processo principal (a seguir «recorrente») construiu instalações comerciais num imóvel que lhe pertencia. Posteriormente, arrendou essas instalações a um empresário de supermercados. Tendo renunciado à isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista no § 4, n.º 12, alínea a), da UStG, pediu a dedução do imposto pago a montante integrado nos custos de construção das instalações comerciais.

8. No decurso de uma acção especial de fiscalização para efeitos de IVA, efectuada pelo Finanzamt Köln-West (recorrido no processo principal, a seguir «recorrido»), foi pedido ao recorrente que apresentasse as facturas originais relativas aos montantes cuja dedução era solicitada. Porém, este limitou-se a apresentar cópias de facturas provisórias da empresa de construção e o recorrido reduziu o montante do imposto pago a montante dedutível. Após ter reclamado infrutiferamente, o recorrente interpôs recurso para o Finanzgericht, que decidiu que, apesar de ter sido convidado pelo tribunal a apresentar os originais das facturas em causa que, «segundo as suas próprias declarações, existiam e estavam disponíveis», o recorrente não provou que os requisitos da dedução do imposto devido ou pago a montante, previstos no § 15, n.º 1, ponto 1, da UStG, se encontravam preenchidos.

9. O recorrente declarou pela primeira vez na audiência que esta conclusão de facto é

3 — O n.º 4 do artigo 17.º da Sexta Directiva é uma disposição especial que autoriza os Estados-Membros a adoptar diferentes medidas relativamente a «bens de capital».

contestada e que nunca recusara apresentar os originais, que efectivamente foram apresentados às autoridades fiscais nacionais. No entanto, declarou que, por razões não inteiramente explicadas, os originais se tinham extraviado antes da acção especial de fiscalização e que, além disso, fora apresentada ao Finanzgericht uma factura descrita como factura «composta». Em resposta, o representante do Governo alemão observou que o Bundesfinanzhof só julga recursos sobre questões de direito e que a matéria de facto é fixada pelo Finanzgericht. Declarou, a meu ver com razão, que o presente processo deve ser analisado à luz dos factos tal como foram fixados e descritos pelo órgão jurisdicional de reenvio. Parece-me, mesmo assim, que o Tribunal de Justiça está em posição de fornecer respostas que o órgão jurisdicional nacional pode aplicar em ambos os casos.

10. O recorrente recorreu para o Bundesfinanzhof (a seguir «órgão jurisdicional nacional»). O órgão jurisdicional nacional (referindo-se à decisão do Finanzgericht) sublinha que, nos termos do § 14, n.º 1, da UStG, «apenas pode ser considerado factura o documento através do qual o fornecedor de bens ou serviços apresenta ao destinatário o cálculo do preço dos bens ou serviços». Apenas a factura original enviada ao destinatário pelo fornecedor pode ser considerada «um documento susceptível de fazer prova da existência do direito à dedução». Distingue-se das outras facturas «na medida em que o seu carácter único é reconhecível e que não pode ser confundida com outros exemplares, segundas vias ou cópias de facturas». Segundo o órgão jurisdicional nacional, «só se pode dispensar a apresentação da factura original quando esta se tiver extraviado ou não possa ser obtida a muito curto prazo». Nesses casos, a prova necessária para

um pedido de dedução pode ser feita de outra forma, como, por exemplo, através de cópias das facturas. No caso vertente, o órgão jurisdicional nacional indica que, uma vez que o recorrente não invocou o extravio das facturas, deve considerar-se que, perante a lei, não apresentou a prova necessária para justificar a dedução do imposto pago a montante. Como referi no ponto anterior, o recorrente vem agora sustentar que as facturas se extraviaram. No entanto, o órgão jurisdicional nacional esclarece que o que está em causa é saber se o direito nacional pode exigir a apresentação da factura original. Em seu entender, isso suscita uma questão de direito comunitário, uma vez que o artigo 18.º da Sexta Directiva fixa as regras do exercício do direito à dedução.

11. Consequentemente, o órgão jurisdicional nacional decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O termo 'factura', na acepção do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE, abrange apenas o original, ou seja, o primeiro documento escrito de apresentação da conta, ou devem também entender-se como factura para esse efeito os duplicados, segundas vias ou fotocópias?
- 2) O termo 'possuir', na acepção do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva

77/388/CEE, implica que o sujeito passivo deve estar, a qualquer momento, em condições de apresentar a factura às autoridades fiscais?

- 3) Deve entender-se que o exercício do direito à dedução previsto no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE não pode ser exercido quando o sujeito passivo já não 'possuir' uma factura?»

II — Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

12. Foram apresentadas observações escritas pelo recorrente, pela República Francesa, pela República Federal da Alemanha, pela República Helénica, pelo Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e pela Comissão; com excepção do Reino Unido, todos apresentaram igualmente observações orais.

III — Análise

Admissibilidade das questões submetidas

13. O recorrente sustenta que, como o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva expressamente determina, são os Estados-

-Membros que fixam os critérios segundo os quais um documento pode ser considerado factura e que, se o órgão jurisdicional nacional entende que a Alemanha não cumpriu correctamente a sua obrigação a este respeito, em vez de submeter ao Tribunal de Justiça questões de interpretação deveria ele próprio preencher essa lacuna. Não partilho esta tese. Segundo jurisprudência assente, «a faculdade de determinar as questões a submeter ao Tribunal está reservada ao juiz nacional...»⁴. Além disso, o processo nos termos do artigo 177.º do Tratado «institui uma cooperação directa entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais através de um processo não contencioso, estranho a qualquer iniciativa das partes e no decurso do qual estas apenas são convidadas a apresentar as suas observações»⁵. O Tribunal de Justiça, salvo em circunstâncias excepcionais, como em caso de litígio simulado, não tem que «se interrogar sobre as circunstâncias em que os órgãos jurisdicionais nacionais foram levados a colocar-lhe as questões e se propõem aplicar a disposição de direito comunitário que lhe pediram para interpretar»⁶.

14. As questões submetidas prendem-se com o alcance da exigência imposta pelo artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva de «possuir» uma «factura» como condição para o exercício do direito à dedução e suscitam, portanto, uma questão de interpretação deste preceito, que constitui manifestamente matéria apropriada para um pedido prejudicial ao Tribunal de Justiça nos termos do

4 — Acórdão de 9 de Dezembro de 1965, Singer (44/65, Colect. 1965-1968, p. 251).

5 — Acórdão de 19 de Janeiro de 1994, SAT Fluggesellschaft (C-364/92, Colect., p. I-43, n.º 9).

6 — Acórdão de 7 de Março de 1996, Associazione Italiana per il World Wildlife e o. (C-118/94, Colect., p. I-1223, n.º 14).

artigo 177.º do Tratado. Em minha opinião, o Tribunal de Justiça tem competência para responder, e deve responder, às questões submetidas no caso vertente, que dizem todas respeito à interpretação do direito comunitário.

Análise da questão 1

15. O recorrente sustenta que, se a existência da factura constitui uma prova importante para o exercício do direito à dedução, a sua posse permanente não pode constituir condição prévia para o gozo desse direito e o duplicado ou a cópia deveriam ser suficientes para fornecer essa prova. Para o recorrente, o direito à dedução não pode depender da possibilidade de apresentar, a qualquer momento, um documento cuja existência está sujeita a uma série de acasos. A Alemanha sustenta que resulta dos artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva que o sujeito passivo deve possuir a factura original quando pretenda exercer o direito à dedução. Este documento deve conter, em conformidade com os critérios a determinar pelos Estados-Membros, sem prejuízo das indicações obrigatórias exigidas pelo artigo 22.º, n.º 3, alínea b), todas as informações necessárias ao preenchimento dos requisitos de fundo de que depende o direito à dedução. O Governo do Reino Unido sustenta, no essencial, que o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), deveria ser interpretado no sentido de que em princípio exige a apresentação da factura original, embora deva ser evitada uma abordagem demasiado rigorosa. Consequentemente, os Estados-Membros deveriam ser livres de aceitar outras provas, se necessário. A Comissão afirma que a interpretação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), em conjugação

com o artigo 22.º, n.º 3, permite que um Estado-Membro defina os critérios a que deve obedecer a aceitação, em vez da factura, de qualquer documento «que a substitua», incluindo duplicados e cópias, em conformidade com os critérios por ele definidos. Os Governos francês e helénico defendem, no entanto, que o n.º 1, alínea a), do artigo 18.º se refere apenas à factura original, embora os Estados-Membros possam autorizar a emissão de um determinado número de duplicados de uma factura simultaneamente com a factura. O Governo helénico sustenta igualmente que uma legislação nacional que exige a apresentação do original da factura, sempre que disponível, é perfeitamente compatível com o objectivo de garantir o funcionamento correcto do regime do IVA e evitar as fraudes. Na audiência, o representante do Governo helénico sustentou que nem o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), nem o artigo 22.º, n.º 3, se opõem a uma disposição nacional que sujeita o exercício do direito à dedução à apresentação da factura original.

16. Em minha opinião, é útil começar por analisar a letra do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), que está formulado em termos imperativos. Na parte relevante para o presente processo, este artigo determina que, para poder exercer o direito à dedução prevista no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), o sujeito passivo «deve... possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º», que, por sua vez, é igualmente imperativo no que respeita à emissão de uma factura. Os únicos requisitos formais relativos ao conteúdo de uma factura constam do artigo 22.º, n.º 3, alínea b): a factura «deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção». Por outro lado, são os Estados-Membros que estão obrigados a estabelecer

«os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura» [artigo 22.º, n.º 3, alínea c)] e que «podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude» (artigo 22.º, n.º 8).

17. Na audiência, a Comissão fez referência às versões alemã, francesa, italiana, dinamarquesa, neerlandesa e inglesa do artigo 22.º, n.º 3, alíneas a) e c), que faziam fé aquando da adopção da Sexta Directiva em 1977. Declarou que a versão francesa era a mais clara e mostrava que o que estava em causa era a adopção de normas que permitissem, em alternativa, a apresentação de outros documentos. Nos termos da versão alemã do artigo 22.º, n.º 3, alínea c), «Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann». Concorde com a Comissão quando afirma que, embora seja ambígua, a versão francesa é particularmente útil: «Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme *tenant lieu de facture*» (sublinhado meu). Com excepção da versão alemã, a ideia de reconhecer um documento diferente está reflectida em todas as versões linguísticas da disposição que foram citadas pela Comissão. Lida isoladamente, é possível interpretar a versão

alemã no sentido de que os Estados-Membros podem definir os critérios segundo os quais um documento pode ser considerado *factura*. No entanto, lido à luz das outras versões, incluindo a versão inglesa, do artigo 22.º, n.º 3, alíneas a) e c), o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), significa claramente que os Estados-Membros podem definir os critérios para se considerar que outro tipo de documento pode servir de factura.

18. A factura ocupa um lugar central no funcionamento do sistema do IVA. Deve ser emitida por todos os fornecedores de bens ou serviços aos compradores sujeitos passivos de IVA; deve estar na posse deste último quando invoca o direito a uma dedução do IVA que a factura demonstre que ele pagou ao fornecedor. No presente processo, não está em causa o conteúdo da factura. Na primeira questão, o tribunal nacional pretende obter uma orientação quanto ao *significado* da palavra «factura», na acepção do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Segundo afirma, em direito alemão só o documento através do qual o fornecedor apresenta a conta ao destinatário dos bens ou serviços pode ser considerado factura e, consequentemente, só a factura original pode ser considerada um documento contabilístico susceptível de servir de meio de prova para justificar o direito à dedução do imposto pago a montante. A possibilidade de se dispensar a apresentação do original é uma questão diferente, que se coloca sobretudo no âmbito das segunda e terceira questões, e que deve ser claramente distinguida, como faz o tribunal nacional, da primeira questão de princípio.

19. O Tribunal de Justiça não deixou lugar a dúvidas quanto à necessidade de o sujeito passivo, «para poder... deduzir o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago relativamente a bens que lhe são ou serão entregues e a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo... possuir uma factura emitida em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3, da directiva [artigo 18.º, n.º 1, alínea a)]»⁷. A referência ao artigo 18.º, n.º 1, alínea a), mostra que o Tribunal de Justiça tinha em vista, neste caso, o original da factura. Em minha opinião, um Estado-Membro teria de estabelecer critérios nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea c), no caso de pretender reconhecer como factura um documento diferente. Os Estados-Membros podem, nos termos desta disposição, em cumprimento da obrigação que lhes incumbe de «assegurar a cobrança correcta do imposto», definir outros documentos que possam servir de factura. Os termos da decisão de reenvio sugerem que, em direito alemão, não existem tais disposições.

20. Em meu entender, o sujeito passivo que pretenda exercer o direito à dedução deve normalmente estar de posse da factura original ou de outro documento que as autoridades do Estado-Membro em causa tenham aceite como factura para efeitos dos artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Por conseguinte, os Estados-Membros não são livres de aceitar como factura qualquer outro documento que possa conter as mesmas informações que a factura

original ou qualquer outro documento original que o Estado-Membro possa ter determinado que pode servir de factura. Esta interpretação parece-me ser «a que melhor permite prevenir a fraude fiscal»⁸.

21. Não abordarei aqui o alcance do poder discricionário conferido aos Estados-Membros pelo artigo 22.º, n.º 3, alínea c), para estabelecer os critérios segundo os quais um documento — implicitamente, diferente da factura original — pode servir de factura. Seria necessário analisar muito cuidadosamente as circunstâncias em que, por exemplo, duplicados, fotocópias ou outras cópias, ou documentos informáticos, poderiam ser aceites. É evidente, por exemplo, que qualquer documento alternativo teria que conter as informações mínimas exigidas pelo artigo 22.º, n.º 3, alínea b). Além disso, a necessidade de evitar qualquer irregularidade ou fraude deveria ser tomada em consideração. Estou evidentemente consciente da referência feita na primeira questão a «duplicados, segundas vias ou fotocópias». É provável que a relativa ambiguidade da versão alemã do artigo 22.º, n.º 3, tenha sugerido ao tribunal nacional que tais documentos poderiam ser aceites como facturas sem a adopção de disposições nacionais nesse sentido. Penso que a comparação linguística feita pela Comissão e discutida no ponto 17, *supra*, mostra que isso não é verdade.

7 — Acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGI (123/87 e 330/87, Collect., p. 4517, n.º 14). No mesmo sentido, v. o acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C-342/87, Collect., p. 4227, n.º 15).

8 — V. acórdão Genius Holding, já referido, n.º 17.

Análise das questões 2 e 3

22. É conveniente analisar as segunda e terceira questões simultaneamente, uma vez que em ambas se discutem, em minha opinião, dois aspectos do mesmo problema, ou seja, o alcance da exigência de «possuir a factura» para se poder exercer o direito à dedução. Assim, pergunta-se na segunda questão se o sujeito passivo deve estar a qualquer momento em condições de apresentar a factura às autoridades fiscais, ao passo que através da terceira se pretendem saber quais as consequências de o sujeito passivo já não possuir a factura.

23. O recorrente afirma, no essencial, que a factura constitui simplesmente a prova de que a operação em causa se realizou e que o facto de não a apresentar não deveria afectar o direito à dedução, que, de outra forma, decorreria dessa operação. Em seu entender, as disposições aplicáveis da UStG são compatíveis com esta interpretação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. O Governo alemão defende que a posse da factura constitui um requisito meramente formal, não essencial, do direito à dedução. Uma vez que o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), exige apenas a posse da factura no momento da dedução, o direito à dedução não pode ser excluído simplesmente porque o sujeito passivo deixou de ter em seu poder a factura num momento posterior. Todavia, o Governo alemão sustenta igualmente que a obrigação de o sujeito passivo facilitar a fiscalização pelas autoridades fiscais é regulada pelo artigo 22.º, n.º 2, da Sexta Directiva, que exige que o sujeito passivo possua «uma contabilidade suficientemente pormenorizada, de modo a permitir a aplicação do imposto

sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela administração fiscal». Uma vez que os Estados-Membros têm o poder de fixar os critérios para determinar a natureza e o conteúdo da factura, também têm, em sua opinião, o poder de definir as provas que o sujeito passivo pode apresentar para que se possa considerar que «possui» uma factura para efeitos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Consequentemente, o Governo alemão defende que, para este efeito, os Estados-Membros podem aceitar o original, duplicados ou fotocópias da factura.

24. Os Governos do Reino Unido e helénico consideram que, em geral, o sujeito passivo, sempre que as autoridades fiscais o exigirem, deve estar em condições de apresentar a factura original. Sustentam que pode haver casos em que a apresentação da factura já não seja possível, mas que compete aos Estados-Membros adoptar disposições que regulem as circunstâncias em que a apresentação de outros documentos possa ser admitida. Não é, porém, esse o caso do processo principal, pois resulta claramente da decisão de reenvio que o recorrente se recusou simplesmente a apresentar as facturas em questão, embora estivesse em condições de o fazer. O Governo francês, apoiado pela Comissão, considera a obrigação de *possuir* a factura um elemento de prova imprescindível no caso de o sujeito passivo pretender exercer o direito

à dedução. No entanto, admite que, quando se verifiquem circunstâncias de *força maior* que impossibilitem a apresentação da factura, as autoridades nacionais em causa podem, nos termos do artigo 18.º, n.º 3, da Sexta Directiva, decidir que outros tipos de prova são admissíveis para demonstrar que o alegado fornecimento se efectuou.

25. Como afirmei, o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), impõe claramente ao sujeito passivo, apenas com a ressalva do disposto no artigo 22.º, n.º 3, alínea c), a obrigação de «possuir uma factura» em relação às deduções a que afirma ter direito ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2. Os Estados-Membros também são livres de indicar, além das informações exigidas no artigo 22.º, n.º 3, alínea b), as outras informações que devem constar da factura⁹. Os poderes reservados aos Estados-Membros neste âmbito não deveriam, em minha opinião, ser interpretados no sentido de diminuir a importância da factura. Não tenho dúvidas de que se mantém a obrigação essencial imposta ao sujeito passivo pelo artigo 18.º, n.º 1, alínea a), de possuir a factura, a não ser que o Estado-Membro em causa indique outros documentos ou provas que possam ser admitidos em seu lugar. No entanto, tais documentos ou provas devem satisfazer o objectivo principal da Sexta Directiva, que consiste em garantir a aplicação correcta do sistema comunitário do IVA.

26. Esta interpretação não colide com o artigo 18.º, n.º 3, da Sexta Directiva, que autoriza os Estados-Membros a fixarem as condições e as regras segundo as quais o

sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução sem preencher as condições previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º. Em minha opinião, é claro que se trata de uma disposição excepcional que não deveria ser interpretada em sentido lato. Porém, quando as autoridades fiscais de um Estado-Membro estejam convencidas de que, apesar de não ser possível ao sujeito passivo apresentar a factura, a operação dedutível se efectuou, a concessão, pelas autoridades fiscais, da dedução pedida é perfeitamente compatível com a economia geral da Sexta Directiva. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Jeunehomme e EGI, a possibilidade de os Estados-Membros fixarem os elementos que devem constar da factura «... deve ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela administração fiscal. Além disso, esses elementos não devem, pelo seu número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução»¹⁰. O recorrente e o Governo alemão têm razão quando afirmam que o direito à dedução não pode depender da apresentação, pelo sujeito passivo, da factura original quando lhe seja possível apresentar outros elementos probatórios conformes com as regras fixadas pelas autoridades nacionais. Penso que, por analogia com acórdão Jeunehomme e o., os Estados-Membros têm, em geral, o direito de exigir que os sujeitos passivos conservem a factura original por um período por eles determinado, desde que esse período não seja de tal forma longo que o princípio da proporcionalidade explicitado naquele processo acabe por ser violado.

27. No acórdão Jeunehomme e EGI, a administração fiscal belga tinha-se recusado a aceitar facturas que não continham todos os

9 — V. acórdão Jeunehomme e EGI, já referido, especialmente o n.º 16.

10 — N.º 17 do acórdão.

elementos exigidos pela legislação belga. Sem prejuízo do respeito pelo princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça confirmou inequivocamente o direito de as autoridades nacionais insistirem na inclusão nas facturas de todos os elementos por elas considerados necessários para evitar pedidos fraudulentos. No acórdão *Genius Holding*, o Tribunal de Justiça, pronunciando-se sobre um pedido de dedução baseado em facturas que, apesar de correctamente redigidas, não tinham sido emitidas em conformidade com a legislação em vigor nos Países Baixos no sector em causa na época em questão, confirmou o papel importante da factura. Declarou que o «direito [à dedução] está excluído em relação a qualquer imposto que não corresponda a uma operação determinada quer porque o imposto é mais elevado que o legalmente devido quer porque a operação em causa não está submetida ao IVA»¹¹. Em

minha opinião, seria perfeitamente razoável que as autoridades fiscais nacionais adoptassem, como as autoridades alemãs parecem ter feito no caso vertente, como resulta da decisão de reenvio, a tese de que o sujeito passivo que se recuse simplesmente a apresentar a factura ou o «título de acesso»¹² quando tal lhe é pedido, deveria ser privado da dedução. Por outro lado, uma vez que a Sexta Directiva confia essencialmente às autoridades nacionais a gestão do sistema comunitário do IVA, não me parece que o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), deva ser interpretado no sentido de obrigar essas autoridades a exigir a apresentação da factura original quando estejam convencidas de que ela se extraviou ou foi destruída, e a autenticidade da dedução pedida possa ser provada por outros meios. Penso que a decisão de exigir a apresentação dessa factura deve ser deixada aos Estados-Membros.

IV — Conclusão

Consequentemente, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma às questões submetidas pelo Bundesfinanzhof:

- «1) O termo ‘factura’, na acepção do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria

11 — N.º 15 do acórdão.

12 — V. a descrição utilizada pelo advogado-geral Sir Gordon Slynn nas conclusões que apresentou no processo *Jeu-nehomme* e *ECI*, *loc. cit.*, *Collect.* 1988, pp. 4517, 4534.

colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de se referir ao documento original emitido pelo fornecedor de bens ou serviços para provar que existiu um fornecimento tributável. Os Estados-Membros podem, nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva, fixar critérios para que outro documento diferente possa servir de factura.

- 2) Os Estados-Membros podem, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, exigir que o sujeito passivo esteja em condições de apresentar a factura original à administração fiscal nacional no quadro de fiscalizações.
- 3) O artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva não deve ser interpretado no sentido de excluir o exercício do direito à dedução quando o sujeito passivo, apesar de já não possuir a factura original, tenha a possibilidade de apresentar outros elementos probatórios, em conformidade com regras fixadas pelos Estados-Membros em aplicação do artigo 18.º, n.º 3, que demonstrem que a operação a que respeita o pedido de dedução existiu efectivamente.»