

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL (Quinta Secção)  
13 de Dezembro de 1989\*

No processo C-342/87,

que tem por objecto um pedido dirigido pelo Hoge Raad dos Países Baixos ao Tribunal, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CEE, visando obter, no litígio pendente naquele órgão jurisdicional entre

**Genius Holding BV**

e

**Staatssecretaris van Financiën,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação de várias disposições da sexta directiva 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 (77/388/CEE, JO L 145, p. 1),

O TRIBUNAL (Quinta Secção),

constituído pelos Srs. Gordon Slynn, presidente de Secção, M. Zuleeg, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida e G. C. Rodríguez Iglesias, juízes,

advogado-geral: J. Mischo

secretário: J. A. Pompe, secretário adjunto

considerando as observações apresentadas:

— em representação da contribuinte Genius Holding BV, requerente no processo principal, por P. A. Dijkman Dulkes e J. A. F. van Haaster, na qualidade de mandatários,

\* Língua do processo: neerlandês.

- em representação do Governo neerlandês, por H. J. Heinemann, secretário geral f. f. do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,
- em representação do Governo da República Federal da Alemanha, por M. Seidel e H.-J. Horn, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por J. Conde de Saro e R. Garcia-Valdecasas Fernández, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. F. Buhl, membro do seu Serviço Jurídico, na qualidade de agente, assistido por M. Mees, advogado no foro de Haia,

visto o relatório para audiência, ouvidas as observações da demandante no processo principal, do Governo neerlandês, representado por J. W. de Zwaan, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por J. Krausel, na qualidade de agente, do Governo espanhol e da Comissão das Comunidades Europeias, na audiência de 15 de Fevereiro de 1989,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 14 de Março de 1989,

profere o presente

### Acórdão

- 1 Por acórdão de 28 de Outubro de 1987, entrado na Secretaria do Tribunal em 4 de Novembro seguinte, o Hoge Raad dos Países Baixos formulou duas questões prejudiciais relativas à interpretação de várias disposições da sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1, doravante «sexta directiva»).

- 2 As questões foram formuladas no âmbito de um litígio que opõe a contribuinte Genius Holding BV (à época dos factos denominada Genius BV), estabelecida em IJmuiden e exercendo as actividades de montagem e de fabrico, ao secretário de Estado das Finanças.
- 3 Com relação ao período de 1 de Julho a 31 de Dezembro de 1982, ambos inclusive, a Genius Holding, que se socorria de subempreiteiros para a execução das suas encomendas, foi sujeita a uma liquidação adicional, por motivo de, contrariamente às disposições legais em vigor, ter deduzido do imposto sobre o volume de negócios de que era devedora o imposto sobre o valor acrescentado (doravante «IVA») facturado à Genicon Montage BV por dois subempreiteiros, Vissers Pijpleiding en Montage BV e Montagebedrijf J. van Mierlo.
- 4 Tendo o inspector do Omzetbelasting (inspector do imposto sobre o volume de negócios) indeferido a reclamação da Genius Holding contra a liquidação adicional mencionada, esta interpôs um recurso para o Gerechtshof de Amesterdão, que confirmou a decisão impugnada.
- 5 Demandado no recurso de cassação, o Hoge Raad considerou que segundo as regras do direito neerlandês a dedução só era admitida quando o imposto mencionado na factura era um imposto devido. Ora, de acordo com o regime de transferência aplicável nos Países Baixos às actividades em causa, ao abrigo da autorização dada pelo Conselho com base no artigo 27.º da sexta directiva, o subempreiteiro não é devedor do IVA quanto às prestações efectuadas ao empreiteiro, sendo este imposto unicamente devido pelo empreiteiro sobre o montante que factura ao dono da obra. Em consequência, o requerente no processo principal não podia deduzir o IVA, uma vez que este lhe tinha sido facturado pelos subempreiteiros com violação das regras atrás mencionadas.
- 6 Tendo dúvidas sobre a compatibilidade de um tal regime com a sexta directiva, o Hoge Raad suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal as duas seguintes questões prejudiciais:
  - «1) O direito de efectuar a dedução prevista na sexta directiva abrange o imposto que é devido exclusivamente porque é mencionado na factura?

2) Em caso afirmativo, aquela directiva permite aos Estados-membros excluïrem — sempre ou em certos casos especiais — o direito de efectuar a dedução de um tal imposto estabelecendo exigências relativas à factura?»

7 Para uma mais ampla exposição dos factos, da tramitação processual e das observações escritas apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos não serão doravante retomados a não ser na medida necessária à fundamentação da decisão do Tribunal.

8 Com o fim de responder à primeira questão, deve realçar-se que nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da sexta directiva, o sujeito passivo está autorizado 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».

9 A requerente no processo principal e a Comissão sustentam que esta disposição deve ser interpretada no sentido de que permite a dedução de qualquer imposto mencionado na factura.

10 Consideram que a interpretação segundo a qual só os impostos que correspondem aos fornecimentos de bens e às prestações de serviços podem ser objecto de dedução é contrária à finalidade do regime das deduções, que visa assegurar, tal como o Tribunal realçou no seu acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655), a total neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os seus fins ou resultados, na condição de que tais actividades sejam elas mesmas sujeitas ao IVA. Sendo certo que, por força do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da sexta directiva, qualquer pessoa que mencione o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua é devedora de tal imposto, mesmo quando ele não é legalmente devido, a exclusão, neste caso, do direito à dedução implicaria a submissão de uma actividade ao imposto, contrariamente ao princípio da neutralidade do IVA.

- 11 Para além disso, esta interpretação conduziria a impor aos operadores económicos o dever de averiguar se o IVA facturado é legalmente devido, o que exige a apreciação da classificação pautal escolhida, bem como o conhecimento das isenções concedidas. Ela seria, pois, contrária ao bom desenvolvimento das relações comerciais.
- 12 A este respeito, deve realçar-se, para começar, que na redacção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), o Conselho se afastou tanto da redacção do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da segunda directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 (JO 71, p. 1303) como da redacção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da proposta da Comissão para a sexta directiva (JO C 80 de 5.10.1973, p. 1), nas quais o direito à dedução se alargava a qualquer imposto facturado por motivo de bens entregues e de serviços prestados ao sujeito passivo.
- 13 Da alteração feita aos textos referidos deve inferir-se que o exercício do direito à dedução está limitado apenas aos impostos devidos, isto é, aos impostos que correspondam a uma operação submetida ao IVA ou que sejam pagos na medida em que sejam devidos.
- 14 Esta interpretação do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), é confirmada por outras disposições da sexta directiva.
- 15 Segundo o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), para exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º, cuja alínea b) exige que ela mencione claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção. De acordo com estas disposições, a menção do imposto correspondente aos fornecimentos de bens e às prestações de serviços é um elemento da factura, do qual depende o exercício do direito à dedução. Em consequência, este direito 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.

- 16 Além disso, segundo o artigo 20.º, n.º 1, alínea a), «a dedução inicialmente operada 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». Resulta desta disposição que, sempre que a dedução inicialmente praticada não corresponda ao montante do imposto legalmente devido, deve ser ajustada, mesmo que corresponda ao montante do imposto mencionado numa factura ou num documento equivalente.
- 17 Esta interpretação do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), é a que melhor permite prevenir a fraude fiscal, que se tornaria mais fácil no caso de qualquer imposto facturado poder ser deduzido.
- 18 No que respeita, por fim, ao argumento invocado pela requerente no processo principal e pela Comissão, segundo o qual o facto de se limitar o exercício do direito à dedução apenas aos impostos que correspondam a fornecimentos de bens e a prestações de serviços poria em causa o princípio da neutralidade do IVA, deve realçar-se que, para assegurar a aplicação deste princípio, 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.
- 19 Deve, pois, responder-se à primeira questão no sentido de que o exercício do direito à dedução previsto na sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, não se estende ao imposto que é devido exclusivamente por estar mencionado na factura.
- 20 Face à resposta dada à primeira questão, não há lugar a responder à segunda questão prejudicial.

### Quanto às despesas

- 21 As despesas reclamadas pelo Governo neerlandês, pelo Governo espanhol e pelo Governo da República Federal da Alemanha, bem como pela Comissão das Comu-

nidades Europeias, que submeteram observações ao Tribunal, não podem ser objecto de reembolso. Revestindo o processo, face às partes no processo principal, o carácter de um incidente levantado na jurisdição nacional, a esta compete decidir sobre as despesas.

Pelos fudamentos expostos,

O TRIBUNAL (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pelo Hoge Raad dos Países Baixos, por acórdão de 28 de Outubro de 1987, declara:

**O exercício do direito à dedução previsto na sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, não se estende ao imposto que é devido exclusivamente por estar mencionado na factura.**

Slynn

Zuleeg

Joliet

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, a 13 de Dezembro de 1989.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

J.-G. Giraud

Sir Gordon Slynn