

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
19 de Setembro de 2000 *

No processo C-454/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, nos processos pendentes neste órgão jurisdicional entre

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG

e

Finanzamt Borken,

e entre

Manfred Strobel

e

Finanzamt Esslingen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), 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; EE 09 F1 p. 54),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, J. C. Moitinho de Almeida (relator) e L. Sevón, presidentes de secção, P. J. G. Kapteyn, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet e V. Skouris, juízes,

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, por J. Hartmann e A. Schiller, consultores fiscais,

- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, consultor jurídico, e A. Buschmann, funcionário nacional colocado à disposição do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Abril de 2000,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 15 de Outubro de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de Dezembro seguinte, o Bundesfinanzhof apresentou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), três questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), 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; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Aquelas questões foram apresentadas em dois litígios que opõem, por um lado, a Schmeink & Cofreth AG & Co. KG (a seguir «Schmeink») ao Finanzamt Borken e, por outro, M. Strobel ao Finanzamt Esslingen pela recusa do Finanzamt de isentar, por medida de equidade, a Schmeink e M. Strobel do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») indevidamente facturado.

A Sexta Directiva

3 O artigo 21.º da Sexta Directiva dispõe:

«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;

...».

A legislação nacional em matéria de IVA

- 4 O n.º 2 do § 14 da Umsatzsteuergesetz 1991 (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), sobre a liquidação do IVA quando o montante do imposto indicado na factura for errado, dispõe:

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

- 5 O n.º 3 do § 14 da UStG acrescenta, quanto à liquidação do IVA quando o imposto que figura na factura for injustificado:

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

6 O n.º 1 do § 17 da UStG prevê:

«Quando a base de cálculo de uma operação tributável for alterada nos termos do n.º 1, pontos 1 a 3, do § 1:

1. o operador económico que efectuou a operação deverá rectificar, correspondentemente, o montante do imposto devido,

2. o operador económico beneficiário da referida operação deve rectificar, correspondentemente, a dedução do imposto a montante a que procedeu àquele título...»

7 O n.º 3 da secção 190 das Umsatzsteuer-Richtlinien (directivas em matéria de impostos sobre o volume de negócios) precisa:

«Contrariamente ao disposto no n.º 2 do § 14 da UStG, o n.º 3 desta disposição não prevê a possibilidade de rectificação. No entanto, se o recebimento de um imposto erradamente indicado levar a uma situação de severidade objectiva, admite-se, por razões de equidade, que o emitente da factura a rectifique, aplicando-se, por analogia, o n.º 2 do § 14 da UStG... Deve considerar-se caso de severidade objectiva, por exemplo, quando a prestação relativamente à qual foi emitida factura foi fornecida pelo seu emitente e este demonstrar, de forma plausível, que foi exclusivamente por engano que foi indicado o nome inexacto do destinatário da prestação ou que esta foi inexactamente designada.»

8 O § 227 da Abgabenordnung (código tributário, a seguir «AO») dispõe:

«As autoridades fiscais podem renunciar total ou parcialmente aos direitos resultantes de uma dívida fiscal quando, numa dada situação, a sua cobrança for contrária à equidade; nas mesmas condições, podem ser restituídos ou levados em conta os montantes já pagos.»

Os litígios no processo principal e as questões prejudiciais

Processo Schmeink

- 9 A Schmeink adquiriu 50% das partes sociais de uma GmbH (sociedade de responsabilidade limitada de direito alemão, a seguir «GmbH») por 3 781 220 DEM. Em 31 de Dezembro de 1991, enviou a esta GmbH um documento contabilístico, semelhante a uma factura, em que indicava este montante a título de prestações de consultor, que nunca efectuou. Neste documento, a Schmeink indicou expressamente um montante de IVA de 529 370,80 DEM.
- 10 Esta «factura pro-forma» constituiu um dos elementos utilizados pela GmbH em apoio de pedido de incentivo fiscal ao investimento.
- 11 Após inspecção fiscal especial sobre o IVA efectuada em Março de 1993, o Finanzamt Borken fixou, por aviso rectificativo de 14 de Abril de 1993, o IVA devido pela Schmeink no montante indicado separadamente no documento contabilístico.

- 12 A GmbH não invocou qualquer direito à dedução quanto a este documento e restituiu-o à Schmeink em 19 de Julho de 1993.

- 13 Em 1 de Julho de 1994, a Schmeink apresentou ao Finanzamt Borken, nos termos do § 227 do AO, um pedido de isenção do IVA por razões de equidade.

- 14 Por decisão de 12 de Setembro de 1994, o Finanzamt Borken indeferiu o pedido.

- 15 Interposto recurso pela Schmeink, o Finanzgericht Münster, por sentença de 23 de Novembro de 1995, confirmou aquela decisão.

- 16 Em 24 de Março de 1997, a Schmeink interpôs recurso da sentença do Finanzgericht para o Bundesfinanzhof.

Processo Strobel

- 17 No decurso dos anos 1992 e 1993, em que explorou o estabelecimento de vendas de máquinas de escritório, M. Strobel apresentou a várias empresas de *leasing* facturas referentes a entregas que nunca se verificaram.

- 18 Através das referidas facturas, M. Strobel pretendia dissimular as perdas de uma das suas filiais e simular melhores resultados. As facturas foram pagas pelas empresas de *leasing*. Seguidamente, M. Strobel restituiu às referidas empresas os montantes que aquelas haviam pago.
- 19 M. Strobel aplicou IVA aos montantes em causa. Por seu lado, as empresas de *leasing* deduziram, a título de imposto pago a montante, o IVA indicado nas referidas facturas.
- 20 Em 1994, M. Strobel apresentou uma declaração rectificativa espontânea ao Ministério Público e ao Finanzamt Esslingen, dando-lhes conhecimento das facturas fictícias e dos respectivos destinatários. O Finanzamt Esslingen transmitiu estes dados às administrações fiscais competentes para os destinatários das facturas a fim de procederem, quanto a estes, às regularizações referentes à dedução dos impostos pagos a montante.
- 21 Na sequência da declaração de M. Strobel, procedeu-se a um controlo fiscal pelos respectivos serviços e o Finanzamt Esslingen fixou o IVA devido por M. Strobel nos montantes indicados separadamente nas suas facturas, isto é, 519 346,36 DEM de 1992 e 653 156,51 DEM de 1993.
- 22 Em 24 de Agosto de 1995, M. Strobel requereu ao Finanzamt Esslingen a exoneração do IVA, por razões de equidade, nos termos do § 227 do AO.
- 23 Por decisão de 15 de Novembro de 1995, o Finanzamt Esslingen indeferiu o pedido.

- 24 Interposto recurso por M. Strobel da mencionada decisão do Finanzamt Esslingen, esta foi confirmada pelo Finanzgericht Baden-Württemberg, por sentença de 9 de Julho de 1997.
- 25 Em 19 de Agosto de 1997, M. Strobel interpôs recurso de «Revision» da sentença do Finanzgericht para o Bundesfinanzhof.
- 26 O Bundesfinanzhof ordenou a apensação dos dois processos. Salientou que a fixação do IVA nos termos do segundo período do n.º 3 do § 14, segunda possibilidade, da UStG se justificava uma vez que a Schmeink e M. Strobel tinham emitido facturas que mencionavam separadamente aquele imposto e tinham-nas enviado aos respectivos destinatários sem terem efectuado as prestações nelas indicadas.
- 27 O Bundesfinanzhof lembrou que o objectivo prosseguido pelo n.º 3 do § 14 da UStG é impedir fraudes quando sejam emitidas facturas que incluam separadamente o montante do imposto e não hajam sido efectuadas as operações em causa. Ao invés do n.º 2 do § 14 da UStG, no n.º 3 do mesmo parágrafo, o legislador não previu a possibilidade de regularização, para não enfraquecer o efeito dissuasivo desta disposição.
- 28 Segundo o acórdão do Bundesfinanzhof de 21 de Fevereiro de 1980 (*BStBL* II 1980, p. 283), impõe-se uma medida de equidade quando o emitente da factura tiver eliminado o risco de diminuição das receitas fiscais em tempo útil e completamente. Com efeito, em tais casos, nomeadamente quando o emitente da factura consegue obter a restituição e a destruição das facturas que emitiu antes da respectiva utilização pelo destinatário ou quando o emitente da factura, sem ter obtido a sua restituição, elimina a situação de risco tomando atempadamente outras medidas, nomeadamente, mediante declaração no Finanzamt de que depende ou de que depende o destinatário da factura, o n.º 3 do § 14 do UStG não teria qualquer efeito dissuasivo.

- 29 O Bundesfinanzhof referiu-se no entanto ao acórdão de 13 de Dezembro de 1989, *Genius Holding* (C-342/87, *Colect.*, p. 4227, n.º 18), segundo o qual, para garantir a aplicação do princípio da neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever, nas respectivas ordens jurídicas, a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente apurado quando o emitente da factura demonstre a sua boa fé, e ainda a um acórdão do Bundesgerichtshof de 23 de Novembro de 1995, IX ZR 225/94 (*Neue Juristische Wochenschrift* 1996, p. 842), em que este tribunal concluiu que, tendo em conta que o n.º 3 do § 14 da UStG não prevê a possibilidade de regularização, deverá observar-se o decidido no acórdão *Genius Holding*, já referido, procedendo-se à exoneração do imposto autorizada pelo § 227 do AO.
- 30 O Bundesfinanzhof salientou que a exigência de boa fé para a regularização não pode deduzir-se da economia do n.º 3 do § 14 da UStG. Tal exigência, que decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, não resulta do princípio da neutralidade. A limitação da possibilidade de dedução do emitente da factura em caso de boa fé não era nem suficiente nem conforme à economia do sistema do IVA. Como critério de exclusão da regularização do montante do imposto mencionado na factura, exigir-se-ia antes que se tivesse em conta o facto de a dedução fiscal correspondente ter podido ser efectivamente obtida pelo destinatário da factura. Se se verificasse não ser já possível anular, no destinatário de uma factura, uma dedução que lhe foi concedida, o emitente da factura deveria ser considerado responsável pela diminuição de receitas fiscais, a fim de garantir a neutralidade fiscal.
- 31 Subordinar a possibilidade de regularização à prova da boa fé do emitente das facturas teria por consequência assimilar a alínea c) do n.º 1 do artigo 21.º da Sexta Directiva a uma disposição penal. Com efeito, colocar definitivamente a carga de alguém o imposto indicado dependeria exclusivamente de um «comportamento censurável», isto é, do facto de agir de má fé. Esta situação jurídica mereceria reservas no plano constitucional.

32 O Bundesfinanzhof suspendeu por isso a instância e apresentou ao Tribunal de Justiça, para decisão a título prejudicial, as seguintes questões:

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

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

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

Quanto à admissibilidade

- 33 O Governo alemão contesta a admissibilidade das primeira e segunda questões, uma vez que a resposta que lhes seja dada não terá utilidade para a solução dos litígios no processo principal.
- 34 Quanto à primeira questão, o Governo alemão sustenta que, nos litígios no processo principal, a liquidação do imposto está terminada e os respectivos avisos já não podem ser objecto de recurso, pelo que a regularização dos montantes tidos em conta na liquidação do imposto não é já possível. Os litígios no processo

principal incidem unicamente sobre o indeferimento dos pedidos de redução, por equidade, dos montantes a pagar a título de IVA, nos termos do § 227 do AO e não sobre os avisos de liquidação baseados no n.º 3, segundo período, segunda possibilidade, do § 14 da UStG.

35 Quanto à terceira questão, o Governo alemão entende que não há, no caso em apreço, qualquer razão para apreciar a noção de boa fé. Com efeito, segundo este governo, a emissão das facturas era abusiva e não fruto de erro, na medida em que a Schmeink e M. Strobel sabiam que não tinham o direito de indicar separadamente o IVA nas respectivas facturas.

36 A este respeito, deve lembrar-se que o processo previsto no artigo 177.º do Tratado é um instrumento de cooperação entre o Tribunal de Justiça e os tribunais nacionais através do qual o primeiro fornece aos segundos os elementos de interpretação do direito comunitário de que necessitam para a resolução do litígio neles pendente (v., nomeadamente, despacho de 25 de Maio de 1998, Nour, 361/97, Colect., p. I-3101, n.º 10).

37 Além disso, resulta de jurisprudência constante que compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a proferir, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para proferir a sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, como as questões colocadas pelo juiz nacional são relativas à interpretação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a decidir (v., nomeadamente, acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 59; de 1 de Dezembro de 1998, Ecotrade, C-200/97, Colect., p. I-7907, n.º 25), e de 13 de Janeiro 2000, TK-Heimdienst, C-254/98, Colect., p. I-151, n.º 13).

38 Ora, no caso em apreço, não é manifesto que a interpretação do direito comunitário pedida pelo tribunal nacional na sua primeira questão não tenha qualquer relação com o objecto dos litígios no processo principal.

- 39 Efectivamente, se o direito comunitário dever ser interpretado no sentido de que impõe aos Estados-Membros que permitam, na respectiva legislação, a regularização do IVA indevidamente facturado, esta regularização poderá ser realizada, nomeadamente, no quadro de um processo ulterior iniciado por razões de equidade, como o previsto no § 227 do AO.
- 40 Além disso, a objecção formulada pelo Governo alemão, ao pressupor que a referida regularização não pode ocorrer em processo ulterior iniciado por razões de equidade, devendo ter-se verificado no processo de liquidação do imposto, não respeita à admissibilidade mas ao fundo da primeira questão.
- 41 Do mesmo modo, quanto à terceira questão, o argumento do Governo alemão de que a noção de boa fé não deve ser examinada no caso em apreço, porque a emissão das facturas pelos contribuintes que sabem, como no caso dos litígios no processo principal, que não têm o direito de indicar separadamente o IVA, constitui um abuso, incide efectivamente já sobre o conteúdo da noção de boa fé e tem igualmente a ver com o fundo desta questão.
- 42 Donde se conclui que as primeira e terceira questões são admissíveis.

Sobre as questões colocadas

Quanto à segunda questão

- 43 Na segunda questão, a examinar em primeiro lugar, o juiz nacional pergunta, em substância, se a regularização do IVA indevidamente facturado depende da boa fé do emitente da factura.
- 44 O Governo alemão sustenta que, na falta de disposições comunitárias sobre a matéria, compete aos Estados-Membros fixar as modalidades de regularização do IVA indevidamente facturado.
- 45 No entender deste governo, a possibilidade oferecida pela legislação nacional alemã ao emitente de boa fé de uma factura, que cometeu erro desculpável, de regularizar, por razões objectivas, o IVA indevidamente facturado, através de medida de equidade, corresponde às exigências do direito comunitário na interpretação do acórdão *Genius Holding*, já referido.
- 46 Quando o IVA não foi indicado indevidamente de boa fé, mas de forma abusiva pelo emitente da factura, porque sabia ou que não era contribuinte ou que a entrega de bens ou a prestação de serviços dela constante não foi executada, o princípio da neutralidade do IVA não exige que seja dada a possibilidade de regularização do IVA. Em tais casos, a disposição de direito nacional, segundo a qual quem indicar separadamente um montante de IVA numa factura é devedor do referido montante, tem um papel de sanção e de dissuasão.

- 47 Há que lembrar, em primeiro lugar, que, nos termos da alínea c) do n.º 21 da Sexta Directiva, o IVA é devido, no regime interno, por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer documento que a substitua.
- 48 Há, em segundo lugar, que considerar que a Sexta Directiva não contém qualquer disposição sobre a regularização, pelo emitente da factura, do IVA indevidamente facturado. Apenas define, no artigo 20.º, as condições a preencher para que a dedução dos impostos a montante possa ser regularizada junto do beneficiário da entrega de bens ou da prestação de serviços.
- 49 Nestas condições, cabe em princípio aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente facturado pode ser regularizado.
- 50 O tribunal de reenvio salientou que, segundo o acórdão Genius Holding, já referido, o emitente da factura apenas poderá ser autorizado a regularizar o IVA indevidamente facturado se demonstrar a sua boa fé.
- 51 Importa lembrar, a este propósito, que, no processo Genius Holding, já referido, a demandante no processo principal tinha deduzido o IVA que lhe havia sido facturado por dois dos seus subempreiteiros, com violação do direito nacional aplicável, em cujos termos o IVA não era devido pelos subempreiteiros quanto às prestações fornecidas ao empreiteiro mas apenas por este quanto ao montante facturado ao dono da obra. A administração fiscal tinha entendido que o IVA havia sido indevidamente facturado à demandante e que esta não poderia por isso deduzi-lo. Tinha-lhe imposto, por conseguinte, uma correcção da matéria colectável.
- 52 Tendo a demandada sustentado que o n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva permitia a dedução de todo o imposto constante da factura, o juiz nacional

decidiu apresentar ao Tribunal de Justiça a questão de saber se o n.º 2 do artigo 17.º podia ser interpretado naquele sentido.

53 Em resposta a esta questão, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão Genius Holding, já referido, que o exercício do direito à dedução previsto na Sexta Directiva não abrange o imposto devido exclusivamente porque foi mencionado na factura. O Tribunal esclareceu, no n.º 13 do acórdão, que o exercício do direito à dedução estava limitado apenas aos impostos devidos, isto é, àqueles a que corresponde uma operação sujeita ao IVA ou pagos na medida em que eram devidos.

54 Como o Tribunal salientou no n.º 17 do acórdão Genius Holding, já referido, se todo o imposto facturado pudesse ser deduzido, mesmo quando não corresponde ao imposto legalmente devido, a fraude fiscal seria facilitada.

55 No processo Genius Holding, já referido, a dedução inicialmente praticada pela demandante deveria, por conseguinte, ser regularizada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º da Sexta Directiva.

56 É neste contexto que o Tribunal de Justiça esclarece, no n.º 18 do acórdão Genius Holding, já referido, que, para garantir a aplicação do princípio da neutralidade do IVA, compete aos Estados-Membros prever a possibilidade de correcção de qualquer imposto indevidamente facturado desde que quem emita a factura demonstre ter agido de boa fé.

57 Deve salientar-se que, nos litígios no processo principal e ao contrário do que se verificava no processo Genius Holding, já referido, o risco de perda de receitas fiscais foi completamente eliminado, em tempo útil, quer porque o emitente da factura a recuperou e destruiu antes da sua utilização pelo destinatário quer

porque, tendo a factura sido utilizada, o seu emitente pagou o montante indicado separadamente na mesma factura.

- 58 Em tais circunstâncias, em que o emitente, em tempo útil, eliminou completamente o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto indevidamente facturado possa ser regularizado, sem que esta regularização possa ser sujeita, pelos Estados-Membros, à existência de boa fé do emitente da factura.
- 59 Deve lembrar-se, a propósito, que as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.º 8 do artigo 22.º da Sexta Directiva, para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos (acórdão de 21 de Março de 2000, *Gabalfrija e o.*, C-110/98 a C-147/98, *Colect.*, p. I-1577, n.º 52). Não poderão por isso ser utilizados de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria.
- 60 Ora, forçoso é constatar que 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 necessário para garantir o recebimento do IVA e prevenir a fraude fiscal (v., neste sentido, acórdão de 11 de Junho de 1998, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, *Colect.*, p. I-3495, n.ºs 29 e 30).
- 61 Ao invés, quando, como no processo *Genius Holding*, já referido, o risco de perda de receitas fiscais não foi completamente eliminado, os Estados-Membros podem sujeitar a possibilidade de regularização do IVA indevidamente facturado à condição de o emitente da factura demonstrar a sua boa fé. Com efeito, como indicou o juiz de reenvio, se se demonstrar que já não é possível anular junto do destinatário da factura a dedução que lhe foi concedida, o emitente desta que não

esteja de boa fé pode ser considerado responsável pela diminuição das receitas fiscais para garantir a neutralidade fiscal.

- 62 Por fim, deve sublinhar-se que, como a justo título sustenta a Comissão, o direito comunitário não impede os Estados-Membros de considerarem a emissão de facturas fictícias contendo indevidamente um imposto como uma tentativa de fraude fiscal e aplicar, em tal caso, as multas e sanções pecuniárias previstas no direito respectivo.
- 63 Há, assim, que responder à segunda questão que, quando o emitente da factura eliminou completamente, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que o imposto indevidamente facturado possa ser regularizado, sem que esta regularização possa ser subordinada à boa fé do emitente da referida factura.

Quanto à primeira questão

- 64 Na primeira questão, que deve examinar-se em segundo lugar, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, que processo deverá ser utilizado para a regularização do IVA indevidamente facturado.
- 65 Como resulta dos n.ºs 47 a 49 deste acórdão, compete em princípio aos Estados-Membros estabelecer as condições em que o IVA indevidamente facturado pode ser regularizado.

- 66 Os Estados-Membros podem por isso decidir, nomeadamente, se aquela regularização se efectua no processo de liquidação do imposto ou mediante processo ulterior.
- 67 Como salientou o advogado-geral no n.º 20 das conclusões, um Estado-Membro pode considerar que a regularização do IVA indevidamente facturado deve fazer-se em processo posterior, para permitir à administração fiscal verificar, nomeadamente quando se procedeu a dedução do IVA indevidamente facturado, se foi afastado qualquer risco de perdas de receitas fiscais.
- 68 Todavia, quando tal risco foi eliminado, a regularização do IVA indevidamente facturado não pode depender do poder de apreciação discricionário da administração fiscal.
- 69 Resulta efectivamente da resposta dada à segunda questão que, em tal situação, o princípio da neutralidade do IVA exige que o IVA indevidamente facturado possa ser regularizado.
- 70 Há, assim, que responder à primeira questão que compete aos Estados-Membros definir o processo para regularização do IVA indevidamente facturado, desde que esta regularização não dependa do poder de apreciação discricionário da administração fiscal.

Quanto à terceira questão

- 71 Atenta a resposta dada às primeira e segunda questões, não há necessidade de responder à terceira.

Quanto às despesas

- 72 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 15 de Outubro de 1998, declara:

- 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.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón
Kapteyn	Puissochet	Jann
Ragnemalm	Wathelet	Skouris

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 19 de Setembro de 2000.

O secretário

O presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias