

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
17 de Setembro de 1997 ^{*}

No processo C-141/96,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Finanzamt Osnabrück-Land

c

Bernhard Langhorst,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 21.º, n.º 1, alínea c), e 22.º, n.º 3, 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 F01 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida (relator), J. L. Murray e L. Sevón, presidentes de secção, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm e M. Wathelet, juízes,

^{*} Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Léger,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por E. Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Ridley, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, e S. Lee, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. Sack, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo alemão, representado por E. Röder, do Governo helénico, representado por V. Kontolaimos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, e A. Rokofyllou, consultora especial do ministro adjunto dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes, do Governo do Reino Unido, representado por S. Ridley e S. Richards, barrister, e da Comissão, representada por J. Sack, na audiência de 15 de Abril de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Maio de 1997,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 14 de Março de 1996, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 29 de Abril seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 177.º do

Tratado CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 21.º, n.º 1, alínea c), e 22.º, n.º 3, 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»).

Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Osnabrück-Land (a seguir «Finanzamt») a B. Langhorst quanto à questão de saber se este último está obrigado ao pagamento do montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), mencionado numa nota de crédito emitida por um cliente e que não contestou, embora este montante seja superior ao que era devido relativamente às operações tributáveis.

A Sexta Directiva

O artigo 21.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Sexta Directiva dispõe:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1. No regime interno:

a) Pelos sujeitos passivos que efectuem operações tributáveis que não sejam as referidas no n.º 2, alínea c), do artigo 9.º, realizadas por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro...

...

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

4 O artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva estabelece, por outro lado:

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

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

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

A lei alemã

5 O § 14, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz de 26 de Novembro de 1979, na redacção que lhe foi dada pela lei de 18 de Agosto de 1980 (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), prevê:

- «(1) Quando uma empresa realiza entregas ou outras prestações sujeitas a imposto nos termos do § 1, n.º 1, ponto 1, tem o direito e é mesmo obrigada, se efectuar as operações a favor de outra empresa para os fins próprios desta última empresa, a emitir, a pedido desta, facturas nas quais esteja indicado separadamente o montante do imposto. Estas facturas devem conter as menções seguintes:

1. O nome e domicílio da empresa prestadora;
2. O nome e domicílio do beneficiário;

3. A quantidade e a designação comercial habitual dos bens objecto de entrega, ou a natureza e extensão da outra prestação;

4. A data da entrega ou da outra prestação;

5. A remuneração devida como contrapartida da entrega ou da outra prestação (artigo 10.º);

6. O montante do imposto sobre esta remuneração (n.º 5).

...».

6 O § 14, n.º 2, da UStG dispõe seguídamente:

«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.º, n.º 1.»

7 Nos termos do § 14, n.º 5, da mesma lei,

«Uma nota de crédito substitui também a factura quando a empresa a utilizar para regularizar uma entrega ou outra prestação sujeita a imposto, efectuada em seu

benefício. Um documento é considerado uma nota de crédito quando obedece às seguintes condições:

1. A empresa prestadora (o destinatário da nota de crédito) deve ter o direito, nos termos do n.º 1 anterior, a indicar separadamente o montante do imposto numa factura;
2. O autor da nota de crédito e o seu destinatário devem estar de acordo quanto ao facto de que a entrega ou a prestação é regularizada através de uma nota de crédito;
3. A nota de crédito deve conter as indicações previstas no número anterior, segundo parágrafo;
4. A nota de crédito deve ter sido dirigida à empresa prestadora.

Os primeiro e segundo parágrafos anteriores aplicam-se também no caso de uma nota de crédito ser emitida por uma empresa a título de regularização completa ou parcial de uma entrega ou de uma outra prestação sujeita a imposto mas ainda não executada. A nota de crédito não substitui a factura se o destinatário contestar a indicação do imposto que nela consta.»

Factos do litígio no processo principal

- 8 B. Langhorst, agricultor, declarou o volume de negócios realizado em 1985, ano que é objecto do presente litígio, depois de ter optado, nos termos do § 24, n.º 4, da UStG, pela tributação à taxa de imposição de 7%, em vez da taxa de 13%, nos termos do § 24, n.º 1, primeiro parágrafo, da mesma lei.
- 9 Ignorando este facto, os comerciantes de gado a quem B. Langhorst tinha entregue porcos de engorda, remeteram-lhe notas de crédito indicando separadamente o IVA calculado à taxa de 13%. B. Langhorst, num primeira fase, não contestou o montante do IVA mencionado nessas notas.
- 10 Seguidamente, B. Langhorst recorreu para o Niedersächsische Finanzgericht que, em 10 de Outubro de 1989, proferiu uma decisão reduzindo o montante do IVA. Por petição de 27 de Janeiro de 1992 completada em 26 de Março seguinte, o Finanzamt recorreu dessa decisão para o Bundesfinanzhof.
- 11 No despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof considera que a redução do IVA foi calculada correctamente pelo Niedersächsische Finanzgericht, mas que podia todavia, dar-se provimento ao pedido do Finanzamt uma vez que, nos termos do § 14, n.º 2, primeiro parágrafo, da UStG, B. Langhorst devia pagar o montante total do imposto indicado separadamente nas notas de crédito, incluindo os montantes suplementares que não são justificados por operações tributáveis.
- 12 O Bundesfinanzhof sublinha, todavia, que a redacção do § 14, n.º 2, da UStG designa expressamente como único responsável do imposto mais elevado o fornecedor que indicou separadamente na factura o montante superior do IVA. Ora, no presente processo, não foi o fornecedor, B. Langhorst, que elaborou o documento

donde consta um montante superior de IVA, mas os clientes, ou seja os comerciantes de gado. O Bundesfinanzhof acrescenta que, na medida em que, nos termos do § 14, n.º 5, da UStG, a nota de crédito emitida pelos comerciantes de gado substitua a factura, permitindo-lhes assim deduzir um montante de IVA que não se justifica na realidade, se poderia sustentar que B. Langhorst é responsável pelo pagamento deste montante de imposto, uma vez que o não contestou.

- 13 O Bundesfinanzhof interroga-se sobre se uma tal interpretação do § 14, n.º 2, da UStG é conforme com as disposições do direito comunitário e, em particular, com o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, que estabelece que o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua, bem como com o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da referida directiva, que confere aos Estados-Membros a possibilidade de fixarem os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura, mas não equipara expressamente as notas de crédito emitidas pelos clientes a facturas emitidas pelo sujeito passivo. O Bundesfinanzhof decidiu então suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea c), 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 (Directiva 77/388/CEE), é possível considerar uma nota de crédito na acepção do § 14, n.º 5, da Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios) de 1980 como factura ou documento equivalente [artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388]?
- 2) Caso a resposta à 1.ª questão seja afirmativa: o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388 permite considerar aquele que aceita uma nota de crédito com uma liquidação de imposto sobre o volume de negócios mais elevada do que o montante que seria devido com base na transacção tributável, sem a seguir reclamar contra o excesso de imposto contido na nota de crédito, como uma pessoa que numa factura ou em documento equivalente indica o imposto sobre o valor acrescentado e que, por isso, se torna devedor desse mesmo imposto?

3) Pode o destinatário de uma nota de crédito, nas circunstâncias descritas na 2.^a questão, invocar o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388, quando lhe seja reclamado um montante de imposto sobre o valor acrescentado correspondente à diferença entre o imposto indicado na nota de crédito e o que seria devido com base nas transacções tributáveis?»

14 O despacho de reenvio precisa que a terceira questão só se justifica em caso de resposta negativa à segunda questão.

Quanto à primeira questão

15 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta essencialmente se o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a considerarem como «documento que substitui a factura» uma nota de crédito emitida pelo destinatário dos bens ou dos serviços.

16 Antes de mais, convém recordar que o artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva precisa, na sua alínea a), que os sujeitos passivos devem emitir uma factura ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo e, na alínea b), que essa factura ou o documento que a substitua, deve «mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção».

17 Depois de fixar assim as condições mínimas relativas às menções que devem obrigatoriamente constar na factura ou no documento que a substitua, o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), deixa aos Estados-Membros a possibilidade de fixarem os critérios

segundo os quais um tal documento pode servir de factura. Este poder deve, todavia, ser exercido em conformidade com um dos objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva, que é assegurar a cobrança o IVA e o seu controlo pela administração fiscal (v., neste sentido, os acórdãos de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGI, 123/87 e 330/87, Colect., p. 4517, n.ºs 16 e 17, e de 5 de Dezembro de 1996, Reisdorf, C-85/95, Colect., p. I-6257, n.º 24).

- 18 Nestas condições, deve averiguar-se se uma nota de crédito que contém, como no caso do processo principal, as menções obrigatórias referidas no artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da directiva pode ser considerada como servindo de factura mesmo quando é emitida pelo destinatário dos bens e serviços, entendendo-se que, segundo a norma nacional em questão, o autor da nota de crédito e o seu destinatário devem estar de acordo quanto ao facto de que a entrega ou a prestação é regularizada através de uma nota de crédito, que esta última deve ter sido dirigida à empresa prestadora e que a nota de crédito deixa de poder servir de factura se o destinatário contestar a menção do imposto que nela consta.
- 19 A este propósito, deve observar-se que o artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva se refere à situação normal, isto é, à emissão pelo sujeito passivo que entrega os bens ou presta os serviços de uma factura ou documento que a substitua.
- 20 Todavia, como sublinhou o advogado-geral nos n.ºs 29 e seguintes das suas conclusões, sendo o objectivo dessa disposição assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, nada se opõe a que o documento em questão seja elaborado pelo destinatário dos bens ou serviços, desde que esse documento contenha as menções prescritas para a factura e o sujeito passivo que entrega os bens ou presta os serviços tenha tido a possibilidade, se o entendesse, de pedir a rectificação do seu conteúdo.

- 21 Com efeito, em tal hipótese, uma vez que está investido desse poder de controlo, o sujeito passivo pode ser considerado como o autor do documento, cuja redacção terá de algum modo delegado ao seu cliente. A nota de crédito preenche assim a função de prova dos direitos e obrigações do sujeito passivo em matéria de IVA, uma vez que contém as mesmas informações que a factura tradicional e que o sujeito passivo é livre de aprovar o respectivo conteúdo.
- 22 Tal como observam com razão os Governos alemão e do Reino Unido, convém observar que uma nota de crédito elaborada pelo destinatário dos bens ou dos serviços constitui, em numerosos casos, a melhor forma de dar conta das entregas ou das prestações efectuadas, na medida em que só o destinatário dos bens ou dos serviços está em condições de reconhecer a conformidade destes com as disposições do contrato.
- 23 Nestas condições, não poderia deduzir-se do facto de o artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva se limitar a prever a emissão, pelo sujeito passivo que entrega os bens ou presta os serviços, de uma factura ou documento que a substitua, a impossibilidade de os Estados-Membros considerarem que um determinado documento substitui uma factura, apenas pelo facto de o mesmo ter sido emitido pelo destinatário dos bens ou dos serviços.
- 24 Deve, pois, responder-se à primeira questão que o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a considerarem como «documento que substitui a factura» uma nota de crédito emitida pelo destinatário dos bens e dos serviços, desde que a mesma contenha as menções prescritas para as facturas pela referida directiva, seja elaborada de acordo com o sujeito passivo que entrega os bens ou presta os serviços, e este último possa contestar o montante do IVA que consta da mesma.

Quanto à segunda questão

- 25 Pela segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber se o sujeito passivo que não contestou a menção, numa nota de crédito que substitui a factura, de um montante de IVA superior àquele que é devido em razão das operações tributáveis, pode ser considerado como a pessoa que mencionou este montante e, por conseguinte, é devedor do mesmo, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da referida directiva.
- 26 Deve recordar-se a este propósito que o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva dispõe que o imposto sobre o valor acrescentado é devido no regime interno por «todas as pessoas que mencionem o imposto sobre valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua».
- 27 Sempre que, como acontece no caso do processo principal, uma nota de crédito sirva de factura, o sujeito passivo deve ser considerado como a pessoa que, de facto, mencionou o IVA nessa nota de crédito, para efeitos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da referida directiva e que, por conseguinte, é devedor do montante indicado.
- 28 Com efeito, se se decidisse de outra forma, uma parte do IVA que consta do documento que serve de factura não devia ser paga pelo sujeito passivo quando, como sublinha o despacho de reenvio, esse IVA poderia ter sido deduzido integralmente pelo destinatário dos bens e serviços, o que favoreceria eventuais fraudes ou conluios contrários ao bom funcionamento do sistema comum de IVA instituído pela Sexta Directiva e ao objectivo que esse sistema prossegue de assegurar a cobrança do IVA e o seu controlo pela administração fiscal.

- 29 Por conseguinte, deve responder-se à segunda questão que o sujeito passivo que não contestou a menção, numa nota de crédito que substitui a factura, do montante de IVA superior ao devido em razão das operações tributáveis, pode ser considerado como a pessoa que mencionou esse montante e, por conseguinte, é devedor do referido montante, para efeitos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.

Quanto à terceira questão

- 30 Tendo em conta a resposta dada à segunda questão, não é necessário responder à terceira questão.

Quanto às despesas

- 31 As despesas efectuadas pelos Governos alemão, helénico e do Reino Unido e pela Comissão das Comunidades Europeias, 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 14 de Março de 1996, declara:

- 1) O artigo 22.º, n.º 3, 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, autoriza os Estados-Membros a considerarem como «documento que substitui a factura» uma nota de crédito emitida pelo destinatário dos bens e serviços, desde que a mesma contenha as menções prescritas para as facturas pela referida directiva, seja elaborada de acordo com o sujeito passivo que entrega os bens ou presta os serviços, e este último possa contestar o montante do imposto sobre o valor acrescentado que consta da mesma.

- 2) O sujeito passivo que não contestou a menção, numa nota de crédito que substitui a factura, do montante do imposto sobre o valor acrescentado superior ao devido em razão das operações tributáveis, pode ser considerado como a pessoa que mencionou esse montante e, por conseguinte, é devedor do referido montante, para efeitos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388.

Rodríguez Iglesias

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Sevón

Kapteyn

Gulmann

Edward

Puissochet

Hirsch

Jann

Ragnemalm

Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 17 de Setembro de 1997.

O secretário

O presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias