

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

M. POIARES MADURO

apresentadas em 7 de Dezembro de 2005¹

1. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pela Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales tem por objecto a interpretação dos artigos 21.º, n.º 3, e 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho². O pedido foi apresentado no âmbito de um recurso judicial de fiscalização de legalidade relativo a um processo que opõe 53 operadores de telefones móveis e de unidades de processamento de computadores e a respectiva associação, a Federation of Technological Industries (a seguir conjuntamente denominados «Federation»), aos Commissioners of Customs and Excise e ao H. M. Attorney-General (a seguir «Commissioners»). O recurso tem por objecto as Sections 17 e 18 da Lei de Finanças de 2003 (Finance Act 2003), adoptadas para fazer face a práticas que tiram partido das regras do IVA sobre as vendas de bens intracomunitárias. Pede-se ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a possibilidade de o órgão jurisdicional nacional apreciar a compati-

lidade das Sections 17 e 18 com o direito comunitário.

I — Quadro jurídico

A — Regulamentação comunitária

2. O artigo 21.º da Sexta Directiva dispõe:

«1. No regime interno, o imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1 — Língua original: português.

2 — Directiva 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), na redacção dada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, que altera a Directiva 77/388 no que diz respeito à determinação do devedor do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 269, p. 44, seguir «Sexta Directiva»).

- a) Pelos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com excepção dos casos referidos nas alíneas b) e c).

No caso de as entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis serem efectuadas por um sujeito passivo que não se encontre estabelecido no território do país, os Estados-Membros podem prever, nas condições por eles fixadas, que o devedor do imposto é o destinatário das entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis;

— a factura emitida pelo sujeito passivo não estabelecido no território do país for conforme ao disposto no n.º 3 do artigo 22.º

Todavia, os Estados-Membros podem dispor uma derrogação a esta obrigação quando o sujeito passivo não estabelecido no território aí tiver designado um representante fiscal;

b) Pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º, ou pelos destinatários de serviços referidos nos pontos C, D, E e F do artigo 28.º B que estejam registados no território do país para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, se os serviços forem prestados por um sujeito passivo não estabelecido no território do país;

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

c) Pelos destinatários de entregas de bens sempre que se encontrem reunidas as seguintes condições:

e) Pelas pessoas que efectuem aquisições intracomunitárias de bens tributáveis.

— a operação tributável for uma entrega de bens efectuada nas condições previstas no ponto E, n.º 3, do artigo 28.º C,

2. Por derrogação ao disposto no n.º 1:

— o destinatário dessa entrega de bens for outro sujeito passivo ou uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no território do país,

a) Nos casos em que, nos termos do n.º 1, o devedor do imposto é um sujeito passivo, não estabelecido no território do país, os Estados-Membros podem conceder-lhe a faculdade de designar

um representante fiscal enquanto sujeito passivo. Esta opção está sujeita às condições estipuladas por cada Estado-Membro;

3. O artigo 22.º, n.º 7, da Sexta Directiva dispõe:

- b) Quando a operação tributável for efectuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país e não existir, com o país da sede ou de estabelecimento desse sujeito passivo, qualquer instrumento jurídico relativo à assistência mútua com alcance similar ao previsto nas Directivas 76/308/CEE, 77/799/CEE e no Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA), os Estados-Membros podem adoptar disposições que prevejam que o devedor do imposto seja um representante fiscal designado pelo sujeito passivo não estabelecido.

«Os Estados-Membros adoptarão as medidas necessárias para que as pessoas que, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 21.º são consideradas devedoras do imposto em substituição de um sujeito passivo não estabelecido no território do país cumpram as obrigações declarativas e de pagamento previstas no presente artigo. Além disso, adoptarão as medidas necessárias para que as pessoas que, nos termos do n.º 3 do artigo 21.º, são consideradas solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto cumpram as obrigações de pagamento previstas no presente artigo.»

4. Nos termos do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva:

3. Nas situações a que é feita referência nos n.ºs 1 e 2, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto.

4. Na importação, o imposto sobre o valor acrescentado é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como sujeitos passivos pelo Estado-Membro de importação.»

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não dêem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não poderá ser utilizada para impor obrigações suplementares às fixadas no n.º 3.»

ners podem exigir que um sujeito passivo, como condição para este efectuar ou receber uma entrega de bens ou serviços ao abrigo de uma entrega tributável, preste ou aumente a garantia pelo pagamento de qualquer montante de IVA que seja ou venha a ser devido:

B — *Legislação nacional*

5. O paragraph 4 do Schedule 11 da Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado de 1994 (Value Added Tax Act 1994, a seguir «VAT Act 1994»), alterado pela Section 17 do Finance Act 2003, tem a seguinte redacção:

«(1) Como condição para deduzir ou devolver, a qualquer pessoa, o imposto pago a montante, os Commissioners podem exigir a apresentação da prova do pagamento de IVA, nos termos por eles indicados.

(1A) Quando considerarem necessário à protecção da receita fiscal, os Commissioners podem exigir, como condição para efectuar um crédito de IVA, a constituição de uma garantia pelo montante do pagamento, nos termos que entenderem adequados.

(2) Quando considerarem necessário à protecção da receita fiscal, os Commissio-

(a) pelo sujeito passivo, ou

(b) por qualquer pessoa que forneça ou a quem os bens ou serviços em causa sejam fornecidos.

(3) No subparagraph 2 do presente artigo entende-se por 'bens ou serviços em causa' os bens ou serviços fornecidos pelo ou ao sujeito passivo.

(4) A garantia mencionada no subparagraph 2 do presente artigo corresponderá ao valor desse montante e deverá ser constituída nos termos a determinar pelos Commissioners.

(5) Os poderes conferidos aos Commissioners nos termos do subparagraph 2 não prejudicam os poderes que lhes são atribuídos pela Section 48(7).»

6. A Section 77A do VAT Act 1994, aditada pela Section 18 do Finance Act 2003, dispõe o seguinte:

«Responsabilidade solidária dos operadores numa cadeia de entregas, quando o imposto não tenha sido pago

b) no momento da entrega, a pessoa sabia ou tinha motivos razoáveis para suspeitar que o IVA devido relativamente a essa entrega, ou a uma entrega anterior ou subsequente desses bens, iria ficar parcial ou totalmente por pagar,

os Commissioners podem enviar-lhe um aviso especificando o montante de IVA devido e não pago e estipulando os efeitos desse aviso.

(1) A presente Section aplica-se a todos os bens que se enquadrem em qualquer das seguintes descrições:

(a) telefones e qualquer outro equipamento, incluindo peças e acessórios, fabricados ou adaptados para serem usados juntamente com telefones ou telecomunicações;

(3) Nos termos da presente Section, os efeitos de um aviso são os seguintes:

(b) computadores e qualquer outro equipamento, incluindo peças, acessórios e software, fabricados ou adaptados para serem usados juntamente com computadores ou sistemas de computadores.

a) a pessoa notificada do aviso e

b) a pessoa responsável, por força de outras disposições que não a presente Section, pelo pagamento do montante especificado no aviso

(2) Quando:

a) uma entrega de bens tributável, a que a presente Section se aplique, tenha sido efectuada a favor de um sujeito passivo, e,

são solidariamente responsáveis pelo pagamento daquele montante, perante os Commissioners.

- (4) Para efeitos da subsection (2), o montante de IVA devido relativamente a uma entrega será o menor dos seguintes montantes:
- (a) o montante tributável relativamente à entrega e
 - (a) era inferior ao preço mais baixo que se podia razoavelmente esperar pagar numa economia de mercado, ou
 - (b) era inferior ao preço pago numa entrega anterior desses bens.
 - (b) o montante em dívida indicado pelo fornecedor na declaração fiscal relativa ao período contabilístico em causa (se a tiver efectuado), juntamente com qualquer montante que se considere ser por este devido relativamente a esse período (passível de impugnação por parte deste).
- (5) A referência, na subsection (4)(b), à determinação do montante devido por uma pessoa inclui as situações em que, dada a impossibilidade de o fazer, o montante não lhe tenha sido notificado.
- (6) Para efeitos da subsection (2), presume-se que uma pessoa tem motivos razoáveis para suspeitar tratar-se das situações referidas no paragraph (b) dessa subsection se o preço por ela pago pelos bens em causa:
- (7) A presunção mencionada na subsection (6) pode ser ilidida se for feita prova de que o baixo preço pago pelos bens se deve a circunstâncias não relacionadas com a falta de pagamento do IVA.
- (8) O disposto na subsection (6) não impede que sejam determinados outros motivos razoáveis de suspeita.
- (9) O Treasury pode alterar a subsection (1) por meio de despacho; este despacho pode introduzir disposições acessórias, complementares, subsidiárias ou transitórias, nos termos que o Treasury entender mais adequados.

(10) Para efeitos da presente Section:

(a) a expressão 'bens' inclui os serviços;

(b) o montante do IVA só é considerado não pago na medida em que exceda o montante de qualquer devolução devida.»

8. A primeira categoria é designada pelos Commissioners como «aquisição fraudulenta». Um comerciante, registado para efeitos de IVA no Reino Unido, adquire bens noutro Estado-Membro e vende-os no Reino Unido. A venda está isenta de IVA no Estado-Membro de expedição, nos termos do artigo 28.º C, A, alínea a), da Sexta Directiva, e o adquirente é obrigado a pagar o imposto no Reino Unido, nos termos do artigo 28.º A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. O comerciante vende os bens a um preço que inclui IVA, mas não paga aos Commissioners o IVA recebido no fornecimento subsequente, e desaparece.

9. A segunda categoria é conhecida como «fraude carrossel». Este tipo de fraude envolve um esquema mais complicado, que funciona, basicamente, do seguinte modo: uma sociedade («B») sediada no Reino Unido, adquire bens a uma sociedade («A») noutro Estado-Membro. Nenhum IVA é devido por A relativamente à aquisição, mas B tem de pagar o IVA relativo às vendas subsequentes que sejam efectuadas no Reino Unido. B vende os bens, normalmente a preço reduzido, a uma terceira sociedade («C») que também tem sede no Reino Unido, mas não paga o IVA. C é designada por «buffer company» (sociedade testa de ferro). Esta vende, por sua vez, os bens a outra sociedade no Reino Unido, com uma pequena margem de lucro, paga o IVA sobre a venda, mas recupera o IVA pago a montante. As vendas podem suceder-se, mas provavelmente os bens acabam por ser adquiridos por uma sociedade que os vende a um comerciante registado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro. Esta venda está isenta de IVA, mas o vendedor tem o direito de recuperar o IVA pago a montante e, como tal, vai reclamar, junto dos Commissioners, a devolução do IVA que pagou à última sociedade testa de ferro relativamente à sua

II — Processo principal e questões prejudiciais

7. No processo principal, está em causa a compatibilidade das disposições das Sections 17 e 18 do Finance Act 2003 com o direito comunitário. As referidas Sections foram adoptadas para fazer face àquilo que no Reino Unido é designado como «missing trader intra-Community (MTIC) fraud» [fraude que consiste em um comerciante que actua dentro da Comunidade Europeia desaparecer sem pagar o imposto de que é devedor, a seguir «fraude MTIC»]. Como se explica no pedido de decisão prejudicial, podem distinguir-se duas categorias de fraude MTIC.

aquisição dos bens. Se essa devolução for efectuada, os Commissioners pagam a esta sociedade o IVA cobrado sobre a venda efectuada pela última sociedade testa de ferro, mas não recebem o montante cobrado a título de IVA por B. A particularidade de uma verdadeira fraude carrossel reside no facto de os bens acabarem por ser revendidos ao primeiro vendedor, a sociedade A. O ciclo pode então reiniciar-se. Em cada volta do carrossel, o montante pago a B a título de IVA provém dos cofres públicos. O carrossel pode girar desta forma numa base diária. B pode utilizar um número de registo de IVA «raptado» a um terceiro que não suspeita de nada, ou pode registar-se para efeitos de IVA e, simplesmente, desaparecer antes de as autoridades fiscais tomarem medidas. Os bens envolvidos são normalmente de pequena dimensão e de valor elevado. O pedido de decisão prejudicial refere que este tipo de fraudes custa anualmente aos cofres públicos do Reino Unido mais de 1,5 biliões de libras esterlinas.

10. O pedido de fiscalização da legalidade das Sections 17 e 18 do Finance Act 2003 foi inicialmente julgado pela Administrative Court, Queen's Bench Division, High Court of Justice of England and Wales e, de seguida, em sede de recurso, pela Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales. A Federation impugna as Sections 17 e 18 do Finance Act 2003, com fundamento na falta de poderes para a sua aprovação. Alega que as Sections não são autorizadas pelo artigo 21.º, n.º 3, nem pelo artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva. A Court of Appeal decidiu suspender a instância e

submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O artigo 21.º, n.º 3, da Directiva 77/388/CEE do Conselho, na versão que lhe foi dada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, permite aos Estados-Membros estabelecerem que qualquer pessoa pode ser tornada solidariamente responsável pelo pagamento de impostos, juntamente com aquela que, por força do artigo 21.º, n.º 1, ou do artigo 21.º, n.º 2, é o respectivo devedor, estando essa faculdade apenas sujeita aos princípios gerais do direito comunitário, nomeadamente o de que uma medida dessa natureza deve ser objectivamente justificada, racional e proporcionada e respeitar a segurança jurídica?
- 2) O artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros estabelecerem que qualquer pessoa pode ser tornada responsável pelo pagamento de impostos ou exigirem que uma pessoa garanta o pagamento de impostos devidos por outrem, estando essa faculdade apenas sujeita à observância dos referidos princípios gerais?
- 3) Caso a resposta à questão 1) seja negativa, quais os limites do poder conferido pelo artigo 21.º, n.º 3, para além dos limites impostos pelos referidos princípios gerais?

- 4) Caso a resposta à questão 2) seja negativa, quais os limites do poder conferido pelo artigo 22.º, n.º 8, para além dos limites impostos pelos referidos princípios gerais?
- artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Em seguida, analisarei as questões relativas ao artigo 22.º, n.º 8.

- 5) A Sexta Directiva, na versão alterada, impede os Estados-Membros de estabelecerem a responsabilidade solidária dos contribuintes ou de exigirem que um contribuinte garanta o pagamento de um imposto devido por outrem, a fim de prevenir abusos ao sistema do IVA e de proteger as receitas devidas nos termos desse sistema, caso essas medidas respeitem os referidos princípios gerais?»

13. Desde logo, há que recordar que, nos processos instaurados nos termos do artigo 234.º CE, não cabe ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a compatibilidade das disposições nacionais com o direito comunitário. O Tribunal de Justiça limita-se a fornecer uma interpretação do direito comunitário, a fim de permitir ao órgão jurisdicional nacional apreciar essa compatibilidade³.

11. Foram apresentadas observações escritas pela Federation, o Governo do Reino Unido, o Governo alemão, a Irlanda, o Governo cipriota, o Governo neerlandês, o Governo português e a Comissão. Na audiência de 5 de Outubro de 2005, foram ouvidas as alegações do Governo do Reino Unido, da Federation, da Irlanda e da Comissão.

A — Quanto à primeira e à terceira questão

14. Através da primeira e da terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se e em que medida o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva atribui poderes aos Estados-Membros para determi-

III — Apreciação

12. Iniciarei a minha apreciação com considerações relativas às questões que focam o

3 — V., por exemplo, acórdãos de 20 de Abril de 1986, Lucas Asjes e o. (209/84 a 213/84, Colect., p. 1425, n.º 12); de 15 de Dezembro de 1993, Hünermund e o. (C-292/92, Colect., p. I-6787, n.º 8); de 7 de Julho de 1994, Lamy e o. (C-130/93, Colect., p. I-3215, n.º 10); de 25 de Junho de 1997, Tombesi e o. (C-304/94, C-330/94, C-342/94 e C-224/95, Colect., p. I-3561, n.º 36); de 1 de Dezembro de 1998, André Ambry (C-410/96, Colect., p. I-7875, n.º 19); de 3 de Maio de 2001, Verdonck e o. (C-28/99, Colect., p. I-3399, n.º 28); de 12 de Julho de 2001, Ordine degli Architetti e o. (C-399/98, Colect., p. I-5409, n.º 48); de 27 de Novembro de 2001, Lombardini e Mantovani (C-285/99 e C-286/99, Colect., p. I-9233, n.º 27); e de 9 de Setembro de 2003, Jaeger (C-151/02, Colect., p. I-8389, n.º 43).

narem que uma pessoa é solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, juntamente com outra pessoa.

delas. O Governo português, a Irlanda, o Governo cipriota e a Comissão concordam genericamente com a posição do Reino Unido.

15. A Federation alega que o artigo 21.º, n.º 3, autoriza os Estados-Membros a estabelecerem uma responsabilidade conjunta e solidária, mas que este poder tem de ser objecto de interpretação estrita. Segundo a Federation, o artigo 21.º, n.º 3, só atribui aos Estados-Membros poder para estabelecerem uma responsabilidade solidária nas situações em que os artigos 21.º, n.º 1, e 21.º, n.º 2, identifiquem conjuntos de indivíduos que pudessem ser solidariamente responsabilizados. Relativamente a esta questão, a Federation refere quatro situações mencionadas no artigo 21.º, n.º 1, alínea a), segundo parágrafo, no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), no artigo 21.º, n.º 2, alínea a), e no artigo 21.º, n.º 2, alínea b). Para além disso, a Federation alega que os Estados-Membros têm de respeitar os princípios gerais de direito comunitário quando optem por impor a responsabilidade solidária nos termos do artigo 21.º, n.º 3.

16. O Governo do Reino Unido alega que o artigo 21.º, n.º 3, permite que os Estados-Membros estabeleçam que qualquer pessoa pode ser solidariamente responsabilizada pelo pagamento de IVA juntamente com a pessoa que é responsável por força do artigo 21.º, n.ºs 1 ou 2, na condição apenas de serem observados os princípios gerais de direito comunitário. Segundo o Governo do Reino Unido, a primeira frase do artigo 21.º, n.º 3, refere-se a todas as situações do artigo 21.º, n.ºs 1 e 2, e não apenas a algumas

17. O Governo neerlandês alega que uma medida como a Section 18 do Finance Act cai fora do âmbito da Sexta Directiva, uma vez que a medida não se refere à determinação da responsabilidade pelo pagamento do IVA, mas à sua cobrança. A este respeito, o Governo neerlandês refere, *inter alia*, o despacho do Tribunal de Justiça no processo Transport Service, no qual foi declarado que, em regra, cabe aos Estados-Membros estabelecer as condições em que as autoridades fiscais podem cobrar o IVA, desde que não excedam os limites impostos pelo direito comunitário⁴. Evocando, em especial, o acórdão proferido no processo Molenheide e o.⁵, o Governo neerlandês alega que, em matéria de cobrança de dívidas de IVA, os Estados-Membros estão autorizados a adotar disposições nos termos das quais uma pessoa pode ser solidariamente responsabilizada pelo pagamento do IVA devido e não pago por outra pessoa, dentro dos limites decorrentes do direito comunitário, incluindo os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica.

4 — Despacho de 3 de Março de 2004 (C-395/02, Collect., p. I-1991, n.º 29).

5 — Acórdão de 18 de Dezembro de 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Collect., p. I-7281, n.º 43).

18. Analisarei, num primeiro momento, o argumento segundo o qual uma medida como a que está em causa no presente processo não necessita de ter como fundamento jurídico a Sexta Directiva.

especificamente abordada no artigo 21.º da Sexta Directiva. Relativamente à determinação da responsabilidade, os Estados-Membros têm, assim, de se conformar expressamente com as regras harmonizadas estabelecidas na Sexta Directiva. Irei, portanto, analisar os argumentos relativos à interpretação do seu artigo 21.º, n.º 3.

19. Há que distinguir a determinação da responsabilidade pelo pagamento do IVA das medidas que só respeitam à cobrança do IVA. Resulta, *inter alia*, do acórdão Molenheide e o. que os Estados-Membros estão autorizados a adoptar medidas a fim de se protegerem contra o risco de repetirem pagamentos em situações em que não existem créditos de IVA⁶, como sejam as normas que regulam a produção da prova do direito à dedução de IVA⁷ ou as normas que especificam os elementos que devem constar das facturas em que se baseia o direito à dedução⁸. No acórdão Transport Service, que tinha por objecto um fornecimento indevidamente, mas alegadamente de boa fé, facturado como isento de IVA, o Tribunal de Justiça declarou que incumbe aos Estados-Membros determinar as condições em que as autoridades fiscais podem cobrar o IVA, na medida em que a Sexta Directiva IVA não contém nenhuma disposição sobre a matéria⁹. No entanto, esta jurisprudência refere-se apenas à cobrança de IVA. A determinação da responsabilidade pelo pagamento do IVA — questão que antecede logicamente a questão da cobrança — é

20. O artigo 21.º, n.º 3, determina que, «[n]as situações a que é feita referência nos n.ºs 1 e 2, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto».

21. Sou da opinião de que o entendimento da Federation, segundo o qual o artigo 21.º, n.º 3, só se refere a *algumas* das situações abrangidas pelo artigo 21.º, n.ºs 1 e 2, não é correcto. A redacção do artigo 21.º, n.º 3, nada sugere nesse sentido. A interpretação do artigo 21.º, n.º 3, dada pela Federation, também não assenta na economia da Sexta Directiva. Não há dúvidas de que o artigo 21.º, n.º 3, consagra uma excepção ao princípio geral segundo o qual só uma pessoa deve ser responsável pelo pagamento por cada categoria de transacções, mas esta excepção existe para garantir a cobrança de imposto e para evitar abusos, objectivos estes

6 — Acórdão Molenheide e o., já referido, n.º 41, e conclusões do advogado-geral N. Fennelly nesse processo, n.º 39.

7 — Tal como referido no processo Molenheide e o. V. também acórdão de 5 de Dezembro de 1996, Reisdorf (C-85/95, Colect., p. I-6257, n.º 29).

8 — Acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e o. (123/87 e 330/87, Colect., p. 4517, n.º 16).

9 — Acórdão Transport Service, já referido, n.º 27. O Tribunal de Justiça declarou que o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que os Estados-Membros procedam à cobrança *a posteriori* do IVA a um sujeito passivo que facturou indevidamente uma entrega de bens com isenção de IVA.

que são reconhecidos e incentivados na Sexta Directiva¹⁰.

22. A Federation alega que a interpretação restritiva que faz do artigo 21.º, n.º 3, é corroborada pelos trabalhos preparatórios do artigo 21.º. É verdade que antes da adopção da Directiva 2000/65, que acrescentou o artigo 21.º, n.º 3, a possibilidade de responsabilizar outra pessoa pelo pagamento do IVA era mais limitada¹¹. Contudo, sou de opinião de que este argumento não é suficiente para interpretar o artigo 21.º, n.º 3, em sentido contrário àquele que resulta do seu significado óbvio, nomeadamente a expressão «nas situações a que é feita referência nos n.ºs 1 e 2» designa todas as situações mencionadas no artigo 21.º, n.ºs 1 e 2.

10 — V., relativamente ao combate aos abusos, as conclusões que apresentei em 7 de Abril de 2005 nos processos Halifax (C-255/02 acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Colect., p. I-1609), BUPA (C-419/02 acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Colect., p. I-1685) e University of Huddersfield (C-223/03 acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Colect., p. I-1751), em especial n.º 73 e jurisprudência aí citada.

11 — Por exemplo, o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, antes da sua alteração, previa que o prestador de serviços podia ser solidariamente responsabilizado em casos de fornecimento de serviços imateriais, ao passo que o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), não previa a situação de responsabilidade solidária relativamente a pessoas que mencionassem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura. No entanto, a possibilidade de se prever a responsabilidade conjunta constava expressamente do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), quando o fornecimento de bens ou serviços tributável fosse efectuado por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro. V. igualmente: Terra, B.; Kajus J. — «Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT: Representation Rules Simplified», *International VAT Monitor*, vol. 11, n.º 6, 2000, pp. 272, 273. Estes autores referem o considerando 9 do preâmbulo da Directiva 2000/65, onde se afirma que os Estados-Membros poderão continuar a prever a responsabilidade solidária. Concluem deste considerando que o artigo 21.º, n.º 3, não se destinava a *alargar* a possibilidade de responsabilizar outra pessoa. No entanto, sou de opinião de que deve ser dada uma interpretação mais genérica ao considerando, no sentido de que o artigo 21.º continua a permitir que seja imposta responsabilidade solidária e que, de forma alguma, esta alteração se destinava a *restringir* esta possibilidade.

23. Evidentemente que daqui não decorre que, ao abrigo do direito comunitário, as autoridades fiscais têm *carte blanche* para impor responsabilidade solidária pelo pagamento do IVA. Ao aplicarem as disposições da Sexta Directiva, as autoridades nacionais estão obrigadas a respeitar os princípios gerais de direito comunitário¹². Entre estes encontram-se, como foi correctamente observado pelo órgão jurisdicional de reenvio, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

24. A este respeito, recorde-se que o princípio da segurança jurídica exige que as medidas adoptadas ao abrigo do artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva sejam inequívocas e que a sua aplicação seja previsível para os particulares que a ele estão sujeitos¹³, ao passo que o princípio da proporcionalidade exige que as medidas sejam adequadas para alcançar o seu objectivo¹⁴.

25. No caso *sub judice*, o órgão jurisdicional nacional terá de encontrar um equilíbrio entre a necessidade de garantir a cobrança do IVA e o interesse em garantir que o comércio normal não seja dificultado injustificadamente devido à ameaça da responsabilidade pelo não pagamento do IVA devido por outrem.

12 — V., *inter alia*, acórdão de 26 de Abril de 1988, Krücken (316/86, Colect., p. 2213, n.º 22).

13 — V., por analogia, acórdãos de 22 de Fevereiro de 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, p. 1075, n.º 11), e de 29 de Abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Colect., p. I-4243).

14 — V., por exemplo, acórdão Molenheide e o. a., já referido, n.º 47.

26. A Federation alega que as presunções que constam da Section 77A, subsection 6, do VAT Act 1994, contrariam os princípios gerais de direito comunitário, pois é extremamente difícil identificar o preço resultante de uma economia de mercado nos mercados dos telefones móveis e das unidades de processamento de computadores e, consequentemente, determinar se uma venda foi feita abaixo do preço de mercado. Segundo a Federation, a responsabilidade conjunta de todas as sociedades que façam parte da mesma cadeia de fornecimentos, sobretudo quando se baseie em presunções relativas ao preço de anteriores fornecimentos, introduz riscos financeiros que são inaceitáveis para os investidores. Na prática, é impossível aos comerciantes investigarem uma cadeia de fornecimentos, para além dos seus clientes e fornecedores imediatos. Consequentemente, os comerciantes não se podem proteger correctamente, independentemente do nível de diligência que mostrarem e do facto de não terem cometido nenhuma infracção.

podem basear-se em presunções relativas a esse conhecimento. No entanto, essas presunções não podem *de facto* conduzir a um sistema de responsabilidade objectiva.

28. Daqui resulta que as presunções de fraude ao IVA devem resultar de circunstâncias, indicativas da existência de fraude ao IVA, relativamente às quais se pode razoavelmente esperar serem do conhecimento dos comerciantes. Os Estados-Membros podem impor aos comerciantes um dever de vigilância e de informação relativamente ao passado dos bens que negociam. Contudo, este dever não deve ser demasiado oneroso para os comerciantes que tomem as precauções necessárias a fim de garantir que estão a negociar de boa fé.

29. Além disso, as presunções devem ser ilidíveis, não exigindo dos comerciantes provas de factos excessivamente difíceis de produzir¹⁶.

27. Sou de opinião de que os Estados-Membros podem, ao abrigo da Sexta Directiva, responsabilizar uma pessoa pelo pagamento do IVA, se, no momento em que efectuou a transacção, sabia ou devia razoavelmente ter sabido que o IVA ficaria por pagar na cadeia de fornecimentos¹⁵. A este respeito, as autoridades fiscais nacionais

30. Não estando reunidos estes requisitos, a aplicação das presunções prejudicaria, efectivamente, o princípio segundo o qual uma pessoa só pode ser responsabilizada pelo pagamento do IVA se sabia ou devia

15 — V., por analogia, as conclusões que apresentei em 16 de Fevereiro de 2005, no processo *Optingen e o.* (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, *Colect.*, p. I-485), n.º 41).

16 — V. acórdão *Molenheide e o.*, já referido, n.º 52, e, por analogia, acórdão de 14 de Julho de 2005, *British American Tobacco* (C-435/03, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 28), e o n.º 17 das conclusões que apresentei nesse processo.

razoavelmente ter sabido que o IVA ficaria por pagar. Esta situação equivaleria a consagrar indirectamente a responsabilidade objectiva.

31. A análise do sistema de presunções que consta da Section 77A, subsection 6, do VAT Act 1994, à luz destes critérios, deve ser feita pelo órgão jurisdicional nacional, tendo este precisamente como missão determinar se a legislação nacional e a prática administrativa em causa são compatíveis com o direito comunitário¹⁷.

B — Quanto à segunda e à quarta questão

32. Através da segunda e da quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se e em que medida o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a impor uma responsabilidade solidária e se o artigo 22.º, n.º 8, da mesma permite que os Estados-Membros exijam que uma pessoa que não o devedor do imposto garanta o respectivo pagamento.

33. O Governo do Reino Unido sustenta que, embora o poder para adoptar disposições que imponham responsabilidade solidária não possa ser inferido do artigo 21.º da

Sexta Directiva, o seu artigo 22.º, n.º 8, atribui essa autoridade. Segundo o Governo do Reino Unido, esta disposição autoriza os Estados-Membros a estabelecer que qualquer pessoa pode ser solidariamente responsabilizada pelo pagamento do IVA, juntamente com a pessoa responsável por força do artigo 21.º, n.ºs 1 ou 2, da Sexta Directiva, ou a estabelecer que se pode exigir que uma pessoa garanta o pagamento do IVA devido por outrem, desde que as disposições em causa sejam consideradas necessárias para a correcta cobrança do IVA e para evitar a fraude e desde que estejam sujeitas aos princípios gerais de direito comunitário.

34. A Federation alega, inversamente, que o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva não permite que os Estados-Membros aprovem medidas que imponham obrigações a outra pessoa que não o sujeito passivo identificado nos termos do artigo 21.º da directiva.

35. A Irlanda alega, no mesmo sentido, que o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva não pode, por si só, constituir a base para uma responsabilidade solidária. Os Estados-Membros podem, desde que os princípios gerais de direito comunitário sejam respeitados, estabelecer que qualquer pessoa responsabilizada pelo pagamento de IVA nos termos do artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva garanta, por força do seu artigo 22.º, n.º 8, o pagamento do imposto devido por outra pessoa. Os Governos português e cipriota apoiam, no essencial, esta tese.

17 — V., por analogia, acórdão Molenheide e o., n.º 49, e a jurisprudência citada na nota 3 das presentes conclusões.

36. De igual modo, a Comissão alega que o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva não permite que os Estados-Membros estendam a responsabilidade pelo pagamento do IVA a pessoas que não sejam responsáveis nos termos do artigo 21.º daquela directiva. O artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva também não permite que os Estados-Membros determinem que se pode exigir que uma pessoa garanta o pagamento do IVA devido por outrem. No entanto, uma vez estabelecida a responsabilidade solidária nos termos de uma disposição adoptada com base no artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, o artigo 22.º, n.º 8, conjugado com o artigo 22.º, n.º 7, do mesmo diploma, permite estabelecer que uma pessoa solidariamente responsabilizada pelo pagamento garanta o pagamento dos montantes devidos, desde que observados os princípios gerais de direito comunitário.

expressamente previstas nos anteriores números do artigo 22.º¹⁸ Consequentemente, a determinação da responsabilidade solidária só se pode basear no artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, enquanto as obrigações administrativas resultantes dessa responsabilidade decorrem do seu artigo 22.º A este respeito, a Comissão salientou correctamente que o artigo 22.º, n.º 7, da Sexta Directiva impõe aos Estados-Membros a adopção das medidas necessárias para garantir que as pessoas solidariamente responsabilizadas pelo pagamento do IVA nos termos do artigo 21.º, n.º 3, da directiva cumpram as obrigações previstas no seu artigo 22.º O artigo 22.º, n.ºs 7 e 8, da Sexta Directiva permite assim que os Estados-Membros exijam que qualquer pessoa, solidariamente responsabilizada pelo pagamento do IVA nos termos do artigo 21.º, n.º 3, garanta esse pagamento. No entanto, o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva não permite que se estenda a responsabilidade pelo pagamento do IVA, nem permite que os Estados-Membros exijam que uma pessoa que não é responsável pelo pagamento de IVA nos termos do artigo 21.º garanta o pagamento do IVA devido por outrem.

37. Subcrevo esta análise. O artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros «prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude». No entanto, esta disposição não cria uma responsabilidade pelo pagamento do imposto que não esteja prevista, de outro modo, na Sexta Directiva. O artigo 21.º da Sexta Directiva tem por objecto a determinação da responsabilidade pelo pagamento do IVA. O artigo 22.º da Sexta Directiva impõe obrigações administrativas específicas às pessoas cuja responsabilidade seja assim determinada e o seu artigo 22.º, n.º 8, permite que os Estados-Membros imponham a *essas* pessoas obrigações para além das que estão

C — Quanto à quinta questão

38. À luz das respostas dadas às questões anteriores, sou de opinião de que não é necessário submeter separadamente a quinta questão prejudicial.

18 — V. também acórdão Reisdorf, já referido, n.º 27.

IV — Conclusão

39. Com base nestas considerações, concluo que o Tribunal de Justiça deve dar as seguintes respostas às questões prejudiciais:

- «1) O artigo 21.º, n.º 3, 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, permite que os Estados-Membros estabeleçam que qualquer pessoa pode ser solidariamente responsabilizada pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, juntamente com a pessoa responsável nos termos do artigo 21.º, n.ºs 1 ou 2, da mesma directiva, desde que observados os princípios gerais do direito comunitário, como o princípio da proporcionalidade e o princípio da segurança jurídica.

À luz destes princípios, uma pessoa pode ser solidariamente responsabilizada pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, se, no momento em que efectuou a transacção, sabia ou devia ter sabido que o referido imposto devido na respectiva cadeia de fornecimentos ficaria por pagar. Para este efeito, as autoridades fiscais nacionais podem basear-se em presunções, desde que estas presunções sejam ilidíveis e resultem de circunstâncias, indicativas de existência de fraude ao imposto sobre o valor acrescentado, relativamente às quais se pode esperar serem do conhecimento dos comerciantes, ou sobre as quais se pode razoavelmente exigir-lhes que se informem.

- 2) O artigo 22.º, n.º 8, da mesma directiva não permite que os Estados-Membros determinem que qualquer pessoa pode ser solidariamente responsabilizada pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, juntamente com a pessoa responsável nos termos do artigo 21.º, n.ºs 1, ou 2, da directiva, nem permite que os Estados-Membros exijam que uma pessoa que não é responsável pelo pagamento de imposto sobre o valor acrescentado nos termos do artigo 21.º garanta o pagamento do referido imposto devido por outrem.»