

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)
11 de Maio de 2006 *

No processo C-384/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), por decisão de 30 de Julho de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de Setembro de 2004, no processo

Commissioners of Customs & Excise,

Attorney General

contra

Federation of Technological Industries e o.,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (relator),
U. Lõhmus e A. Ó Caoimh, juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 5 de Outubro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Federation of Technological Industries e o., por A. Young, barrister, e D. Waelbroeck, avocat,
- em representação do Governo do Reino Unido, por C. Jackson, na qualidade de agente, assistida por J. Peacock, QC, e T. Ward, barrister,
- em representação do Governo alemão, por C. Schulze-Bahr, na qualidade de agente,
- em representação da Irlanda, por D. J. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por G. Clohessy, SC, e B. Conway, barrister-at-law,
- em representação do Governo cipriota, por N. Charalampidou, na qualidade de agente,

- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e C. A. H. M. ten Dam, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inês Fernandes, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de Dezembro de 2005,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial 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 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), tal como alterada pelas Directivas 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000 (JO L 269, p. 44), e 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um pedido de «judicial review» (pedido de fiscalização da legalidade) que opõe 53 comerciantes do sector dos telefones móveis e das unidades de processamento de computadores, bem como o seu organismo profissional, a Federation of Technological Industries (a seguir «Federation»), aos Commissioners of Customs & Excise e ao Attorney General (a seguir «Commissioners»), a propósito da compatibilidade com o direito comunitário das disposições das Sections 17 e 18 da Lei de Finanças de 2003 (Finance Act 2003), adoptadas para fazer face ao abuso fraudulento do sistema do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

- 3 O artigo 21.º da Sexta Directiva dispõe:

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

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

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

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;

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

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

— 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 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;

- d) Por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura;
- e) Pelas pessoas que efectuem aquisições intracomunitárias de bens tributáveis;

[...]

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

- 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;
- b) Quando a operação tributável for efectuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país e não existir, como 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.

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.»

4 Nos termos do artigo 22.º, n.ºs 7 e 8, da Sexta Directiva:

«7. 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.

8. 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.

[...]»

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»), tal como 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 Commissioners 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:

(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:

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

(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;

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

(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,
- 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.

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

- 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

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

(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:

(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.

(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.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 7 As Sections 17 e 18 da Lei de Finanças de 2003 foram adoptadas a fim de combater a fraude intracomunitária do «operador faltoso», incluindo a fraude do tipo «carrossel», no domínio do IVA.

- 8 A Federation apresentou um pedido de «judicial review» destas disposições, sustentando, designadamente, que não são autorizadas pelo direito comunitário.
- 9 Este pedido foi examinado, em primeiro lugar, pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), e, em seguida, em sede de recurso, foi apresentado à Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).
- 10 Este último órgão jurisdicional indica que, segundo os Commissioners, o tipo de fraude em causa se integra normalmente numa das duas categorias acima referidas no n.º 7 do presente acórdão.
- 11 A primeira categoria é designada pelos Commissioners pelo termo «fraude na aquisição». Em substância, uma empresa que está registada para efeitos de IVA no Reino Unido — o «operador faltoso» — importa bens de um fornecedor da União Europeia e revende-os, geralmente, no mercado retalhista do Reino Unido, quer directamente quer através de um grossista. Depois, o «operador faltoso» não paga aos Commissioners o IVA devido sobre a entrega subsequente. Poderá também tratar-se de um operador que diz representar uma empresa existente, registada para efeitos de IVA, mas que não tem qualquer relação com a empresa em questão (tal operador é frequentemente designado pelo termo de operador que utiliza um «número usurpado de sujeito passivo de IVA»).
- 12 A segunda categoria é conhecida pelo nome de fraude de tipo «carrossel». Esta categoria deve o seu nome ao modo como os mesmos bens viajam, na União, de um Estado-Membro para outro, de onde retornam sem chegar ao utilizador final. Sob a sua forma mais simples, esta fraude necessita de três operadores registados para efeitos de IVA em dois Estados-Membros diferentes, embora, geralmente, eles sejam, pelo menos, seis ou sete em dois ou mais Estados-Membros.

- 13 A primeira parte desta fraude funciona como foi acima descrito no n.º 11. Em seguida, o «operador faltoso» vende com prejuízo esses bens a uma empresa de ligação que, posteriormente, reclama aos Commissioners o IVA pago. Esta empresa de ligação, por sua vez, vende com lucro esses bens a outra empresa de ligação e, finalmente — eventualmente depois de outras vendas e compras —, os bens chegam a uma empresa que os vende a um operador registado para efeitos de IVA noutro Estado-Membro, tratando-se, por vezes, do fornecedor original estabelecido no primeiro Estado-Membro. Esta última venda está isenta e dá origem a dedução do IVA a montante, que a empresa exportadora tenta em seguida recuperar junto dos Commissioners.
- 14 Este tipo de fraude custa aos cofres públicos do Reino Unido mais de 1,5 mil milhões GBP por ano.
- 15 Resulta da decisão de reenvio que os Commissioners alegam que as Sections 17 e 18 da Lei de Finanças de 2003 foram adoptadas com fundamento nos artigos 21.º, n.º 3, e 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva.
- 16 A Federation alega que nem o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva nem o artigo 22.º, n.º 8, desta directiva conferem aos Estados-Membros competência para adoptar disposições como as referidas Sections 17 e 18.
- 17 Baseando-se nestas considerações, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 21.º, n.º 3, da [Sexta] Directiva 77/388[...], na versão que lhe foi dada pela Directiva 2000/65[...], permite aos Estados-Membros estabelecerem que

qualquer pessoa pode 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 de 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 [77/388, alterada] permite aos Estados-Membros estabelecerem que qualquer pessoa pode ser 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 [primeira] questão [...] 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 [segunda] questão [...] seja negativa, quais os limites do poder conferido pelo artigo 22.º, n.º 8, para além dos limites impostos pelos referidos princípios gerais?
- 5) A Sexta Directiva [77/388], 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?»

Quanto à primeira e à terceira questão prejudicial

- 18 Com a primeira e a terceira questão, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro adopte uma regulamentação, como a que está em causa no processo principal, que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o IVA devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 19 Em resposta à primeira e à terceira questão, a Federation alega que o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a adoptarem uma disposição legislativa que prevê que uma pessoa pode ser solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, juntamente com qualquer pessoa que seja devedora deste imposto, unicamente nas situações visadas no referido artigo 21.º, n.º 1, alínea a), segundo parágrafo, e alínea c), e no n.º 2, alíneas a) ou b). A imposição desta obrigação solidária é regida pelos princípios gerais de direito comunitário.
- 20 Segundo a Federation, os referidos princípios gerais obstam a que os Estados-Membros adoptem medidas de aplicação do artigo 21.º da Sexta Directiva, que imponham aos compradores uma obrigação solidária de pagamento do IVA, juntamente com outros particulares ou empresas da mesma cadeia de entregas, com base em presunções relativas ao preço pago pelos bens ou pelos serviços.

- 21 Os Governos do Reino Unido e alemão, a Irlanda, os Governos cipriota e português assim como a Comissão das Comunidades Europeias consideram que o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros preverem que qualquer pessoa pode ser solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, juntamente com qualquer outra pessoa que esteja ela própria obrigada a esse pagamento por força do n.º 1 ou do n.º 2 do referido artigo, sob reserva dos princípios gerais de direito comunitário.
- 22 O Governo neerlandês considera que uma medida como a que foi introduzida pela Section 18 da Lei de Finanças de 2003 não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva e que, portanto, não é necessário que se baseie nesta. Com efeito, a referida medida não diz respeito à tributação do IVA, mas à sua cobrança. O Tribunal de Justiça já declarou que nenhuma disposição da Sexta Directiva é relativa à cobrança e que cabe, em princípio, aos Estados-Membros determinar as condições em que este imposto pode ser cobrado *a posteriori* pelo Tesouro, permanecendo, contudo, dentro dos limites que decorrem do direito comunitário (v. acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 43, e despacho de 3 de Março de 2004, Transport Service, C-395/02, Colect., p. I-1991, n.ºs 27 a 29).
- 23 Se o Tribunal de Justiça, no entanto, vier a considerar que a medida em causa no processo principal é abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva, o Governo neerlandês considera que o fundamento desta medida se encontra nos artigos 21.º, n.º 3, ou 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 24 Há que observar desde já que, contrariamente ao que alega o Governo neerlandês, uma disposição nacional, como a que foi introduzida pela Section 18 da Lei de

Finanças de 2003, que fixa as regras com base nas quais um sujeito passivo pode ser solidariamente responsável pelo pagamento de um montante a título do IVA devido por outro sujeito passivo, visa a determinação da pessoa que pode ser responsável pelo pagamento desse imposto face ao Tesouro, e não a cobrança desse imposto. Daqui resulta que essa disposição é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 21.º da Sexta Directiva.

- 25 Em seguida, há que observar que o referido artigo 21.º, n.º 3, autoriza os Estados-Membros, nas situações visadas nos n.ºs 1 e 2 do mesmo artigo, a prever que uma pessoa, que não o devedor, seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.
- 26 Contrariamente ao que sustenta a Federation, nada na redacção do artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, nem na dos seus n.ºs 1 e 2, indica que a aplicação desse n.º 3 se limita apenas a algumas das situações visadas nos dois primeiros números. Pelo contrário, resulta dos termos claros e inequívocos do referido artigo 21.º, n.º 3, que esta disposição é aplicável em todas as situações visadas nos dois primeiros números.
- 27 Nestas condições, não procede o argumento da Federation segundo o qual, antes da alteração do artigo 21.º da Sexta Directiva pela Directiva 2000/65, a possibilidade de considerar que um terceiro é solidariamente responsável pelo pagamento do IVA era mais limitada e que, em seu entender, a nova redacção não tinha por objecto alargar esta possibilidade.
- 28 O artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva permite, portanto, em princípio, que os Estados-Membros adoptem medidas por força das quais uma pessoa é solidaria-

mente responsável pelo pagamento de um montante a título do IVA devido por outra pessoa designada devedora por uma das disposições dos n.ºs 1 e 2 do referido artigo.

- 29 Contudo, no exercício dos poderes que as directivas comunitárias lhes conferem, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Junho de 2000, *Schlossstrasse*, C-396/98, Colect., p. I-4279, n.º 44, e de 26 de Abril de 2005, *«Goed Wonen»*, C-376/02, Colect., p. I-3445, n.º 32).
- 30 No que se refere mais especificamente ao princípio da proporcionalidade, há que recordar que, embora seja legítimo que as medidas adoptadas pelo Estado-Membro, com base no artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Tesouro, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (v., neste sentido, acórdão *Molenheide* e o., já referido, n.º 47).
- 31 A este propósito, as medidas nacionais em causa no processo principal prevêem que um sujeito passivo, que não o devedor, pode ser solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, juntamente com este último, quando, no momento de uma entrega que lhe tenha sido feita, o referido sujeito passivo sabia ou tinha motivos razoáveis para suspeitar que todo ou parte do IVA devido sobre essa entrega, ou sobre qualquer entrega anterior ou posterior dos bens em questão, iria ficar por pagar. Presume-se que uma pessoa tem motivos razoáveis para suspeitar que tal é o caso quando o preço que lhe foi exigido era inferior ao preço mais baixo que ela podia razoavelmente esperar pagar por esses bens no mercado, ou inferior ao preço exigido por qualquer entrega anterior dos mesmos bens. Esta presunção pode ser ilidida se for feita prova de que o baixo preço pago pelos bens era imputável a circunstâncias independentes do não pagamento do IVA.

- 32 Ora, embora o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva permita a um Estado-Membro considerar uma pessoa solidariamente devedora do IVA, quando, no momento da operação efectuada a seu favor, essa pessoa sabia ou devia ter sabido que o IVA devido por essa operação, ou por uma operação anterior ou posterior, iria ficar por pagar, e basear-se em presunções a este propósito, a verdade é que essas presunções não podem ser formuladas de tal modo que, na prática, se torne impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo combatê-las mediante prova em contrário. Como referiu o advogado-geral no n.º 27 das suas conclusões, essas presunções dariam *de facto* origem a um sistema de responsabilidade objectiva, que ultrapassa o que é necessário para preservar os direitos do Tesouro.
- 33 Com efeito, os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma cadeia na qual se inscreve uma operação viciada por fraude ao IVA devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de ser solidariamente responsáveis pelo pagamento desse imposto devido por outro sujeito passivo (v., neste mesmo sentido, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.º 52).
- 34 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar se a regulamentação nacional em causa no processo principal respeita os princípios gerais de direito comunitário.
- 35 Assim, há que responder à primeira e à terceira questão que o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro adopte uma regulamentação, como a que está em causa no processo principal, que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o IVA devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer

entrega ou qualquer prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto. No entanto, essa regulamentação deve respeitar os princípios gerais de direito comunitário que fazem parte da ordem jurídica comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

Quanto à segunda e à quarta questão

- 36 Com a segunda e a quarta questão, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro adopte uma regulamentação, como a que está em causa no processo principal, que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o IVA devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto, e/ou uma regulamentação que prevê que um sujeito passivo pode ser obrigado a constituir uma garantia para o pagamento do IVA que é ou possa vir a ser exigível ao sujeito passivo a quem ele entrega os referidos bens ou serviços ou através de quem estes lhe são entregues.

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

- 37 Em resposta à segunda e à quarta questão prejudicial, a Federation sustenta que o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva não permite aos Estados-Membros adoptarem

medidas que imponham obrigações a outra pessoa que não o devedor, nos termos em que este é definido em aplicação do artigo 21.º desta directiva.

- 38 O Governo do Reino Unido alega que o referido artigo 22.º, n.º 8, permite aos Estados-Membros preverem que qualquer pessoa pode ser solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, juntamente com qualquer outra pessoa que esteja obrigada a esse pagamento nos termos do artigo 21.º, n.ºs 1 ou 2, da Sexta Directiva, ou preverem que uma pessoa pode ser obrigada a constituir uma garantia para o IVA devido por outra pessoa, desde que as disposições em causa sejam consideradas necessárias à cobrança exacta do IVA e à prevenção da fraude e sob reserva dos princípios gerais de direito comunitário.
- 39 A Irlanda e o Governo cipriota consideram que o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros preverem que qualquer pessoa pode ser obrigada a constituir uma garantia para o pagamento do IVA devido por outra pessoa, sob reserva dos princípios gerais acima referidos.
- 40 O Governo português entende que o referido artigo 22.º, n.º 8, deve ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros, quer estabelecer, com as ressalvas expressas nesse texto, que qualquer pessoa pode ser obrigada ao pagamento do IVA, quer, e isto com o objectivo de assegurar a cobrança desse imposto e de combater a fraude e a evasão fiscal, impor outras obrigações à pessoa responsável pelo pagamento do referido imposto e ao responsável solidário ou a terceiros, desde que, nas duas situações, o estabelecimento dessas obrigações seja feito com respeito pelo direito comunitário e, particularmente, pelos seus princípios gerais.

- 41 A Comissão sustenta que o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva não permite aos Estados-Membros alargarem a obrigação do pagamento do IVA às pessoas que dele não sejam devedoras, ou solidariamente responsáveis pelo seu pagamento, por força do artigo 21.º desta mesma directiva. O referido artigo 22.º, n.º 8, também não lhes permite prever que uma pessoa pode ser obrigada a constituir uma garantia para o IVA devido por outra pessoa. No entanto, uma vez que a obrigação solidária pelo pagamento foi estabelecida em conformidade com uma medida adoptada com base o artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, o artigo 22.º, n.º 8, desta, conjugado com o n.º 7 do mesmo artigo, permite impor a qualquer pessoa solidariamente responsável pelo pagamento do IVA a obrigação de constituir uma obrigação em garantia para os montantes devidos, sob reserva dos princípios gerais de direito comunitário.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 42 Há que referir desde já que, em conformidade com o título da Sexta Directiva, como resulta do artigo 28.º-H da mesma, o seu artigo 22.º trata apenas das obrigações dos devedores e não regula a determinação destes últimos que, por sua vez, é regulada pelo artigo 21.º da mesma directiva.
- 43 Efectivamente, o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a imporem aos devedores do IVA, e às pessoas solidariamente responsáveis pelo seu pagamento, determinados nos termos do artigo 21.º da referida directiva, obrigações diferentes das que estão previstas nos números anteriores desse artigo 22.º, como seja a de constituir uma garantia para o pagamento do IVA devido, que considerem necessárias para garantir a cobrança desse imposto e evitar a fraude.

- 44 Daqui resulta, por um lado, que a instituição de uma obrigação solidária para o pagamento do IVA não se pode basear no artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva e, por outro, que a referida disposição também não permite que os Estados-Membros exijam que uma pessoa que não é devedora do IVA, nem solidariamente responsável pelo seu pagamento, por força do artigo 21.º da Sexta Directiva, constitua uma garantia para o pagamento do IVA devido por um terceiro.
- 45 Há no entanto que recordar que, como resulta da resposta à primeira e à terceira questão, os Estados-Membros podem, dentro dos limites impostos pelos princípios gerais de direito comunitário, basear-se no artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, para instituir uma obrigação solidária pelo pagamento do IVA.
- 46 Daqui decorre que as pessoas que sejam assim solidariamente responsáveis pelo pagamento do IVA, em conformidade com uma medida nacional adoptada com base no artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, podem ser obrigadas pelos Estados-Membros, por força do artigo 22.º, n.º 8, da mesma directiva, a constituir uma garantia para o pagamento do IVA devido.
- 47 Resulta do que precede que há que responder à segunda e à quarta questão que o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não permite que um Estado-Membro adopte uma regulamentação, como a que está em causa no processo principal, que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o IVA devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto, nem uma regulamentação que

prevê que um sujeito passivo pode ser obrigado a constituir uma garantia para o pagamento do IVA que é ou possa vir a ser exigível ao sujeito passivo a quem ele entrega os referidos bens ou serviços ou através de quem estes lhe são entregues.

- 48 Pelo contrário, esta disposição não se opõe a uma regulamentação nacional que impõe a qualquer pessoa solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, em conformidade com uma medida nacional adoptada com base no artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva, a obrigação de constituir uma garantia para o pagamento do IVA devido.

Quanto à quinta questão

- 49 Atendendo à resposta dada às quatro primeiras questões, não há que responder à quinta questão.

Quanto às despesas

- 50 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. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

- 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, tal como alterada pelas Directivas 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, e 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro adopte uma regulamentação, como a que está em causa no processo principal, que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o imposto sobre o valor acrescentado devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou qualquer prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto. No entanto, essa regulamentação deve respeitar os princípios gerais de direito comunitário que fazem parte da ordem jurídica comunitária, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

- 2) O artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva 77/388, tal como alterada pelas Directivas 2000/65 e 2001/115, deve ser interpretado no sentido de que não permite que um Estado-Membro adopte uma regulamentação, como a que está em causa no processo principal, que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o imposto sobre o valor acrescentado devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou qualquer prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto, nem uma regulamentação que prevê que um sujeito passivo pode ser obrigado a constituir uma garantia para o pagamento do referido imposto que é ou possa vir a ser exigível ao sujeito passivo a quem ele entrega os referidos bens ou serviços ou através de quem estes lhe são entregues.

Pelo contrário, esta disposição não se opõe a uma regulamentação nacional que impõe a qualquer pessoa solidariamente responsável pelo pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, em conformidade com uma medida nacional adoptada com base no artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388, a obrigação de constituir uma garantia para o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado devido.

Assinaturas