

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

18 de dezembro de 2014 (*)

«Reenvios prejudiciais — IVA — Sexta Diretiva — Regime transitório das trocas entre Estados-Membros — Bens expedidos ou transportados no interior da Comunidade — Fraude cometida no Estado-Membro de chegada — Tomada em consideração da fraude no Estado-Membro de expedição — Recusa dos direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso — Inexistência de disposições de direito nacional»

Nos processos apensos C-131/13, C-163/13 e C-164/13,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisões de 22 de fevereiro e 8 de março de 2013, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 18 de março e 2 de abril de 2013, nos processos

Staatssecretaris van Financiën,

contra

Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof(C-131/13),

e

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13),

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, S. Rodin (relator), A. Borg Barthet, E. Levits e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: V. Tourrès, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 5 de junho de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof, por A. de Ruiten,
- em representação da Turbu.com BV e da Turbu.com Mobile Phone's BV, por J. Vetter, advocaat,
- em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman, C. Schillemans e B.

Koopman, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,

— em representação do Governo do Reino Unido, por L. Christie e S. Brighthouse, na qualidade de agentes, assistidos por P. Moser, QC, e G. Peretz, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e A. Cordewener, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 11 de setembro de 2014,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação dos artigos 17.º, n.os 2 e 3, e 28.ºB, A, n.º 2, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de litígios que opõem, respetivamente, o Staatssecretaris van Financiën (a seguir «Staatssecretaris») à Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof (a seguir «Italmoda»), bem como a Turbu.com BV (a seguir «Turbu.com») e a Turbu.com Mobile Phone's BV (a seguir «TMP») ao Staatssecretaris, por ter sido recusada a estas sociedades a isenção, dedução ou reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») devido à sua participação numa fraude ao IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 17.º, n.os 2, alínea a) e d), e 3, alínea b), da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.ºF, n.º 1, desta diretiva, dispõe:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

d) O [IVA] devido nos termos do n.º 1, alínea a), do artigo 28.ºA.

3. Os Estados-Membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do [IVA] referido no n.º 2, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

[...]

b) Das suas operações isentas nos termos do [...] e nos pontos A [...] do artigo 28.ºC [...]»

4 O artigo 28.ºA da Sexta Diretiva dispõe:

«1. Ficam igualmente sujeitas ao [IVA]:

a) As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade, que não beneficie da isenção de imposto prevista no artigo 24.º e que não esteja abrangido pelo disposto no n.º 1, segundo período, da alínea a), do artigo 8.º ou no n.º 1, ponto B, do artigo 28.ºB.

[...]

3. Por ‘aquisição intracomunitária’ de um bem entende-se a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem.

[...]»

5 O artigo 28.ºB, A, desta diretiva, sob a epígrafe «Lugar das aquisições intracomunitárias de bens», precisa:

«1. Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente.

2. Sem prejuízo do disposto no n.º 1, considera-se, todavia, que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens referida no n.º 1, alínea a), do artigo 28.ºA, se situa no território do Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos do [IVA] sob o qual o adquirente efetuou essa aquisição, na medida em que o adquirente não prove que essa aquisição foi sujeita ao imposto nos termos do n.º 1.

Se, apesar disso, a aquisição tiver sido sujeita a imposto, em aplicação do n.º 1, no Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte dos bens depois de ter sido sujeita a imposto em aplicação do parágrafo anterior, o valor tributável será reduzido do montante devido, no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação para efeitos de [IVA] sob o qual o adquirente efetuou essa aquisição.

Para efeitos da aplicação do primeiro parágrafo, considera-se que a aquisição intracomunitária de bens foi sujeita a imposto, nos termos do n.º 1, se se reunirem as condições seguintes:

— o adquirente prove ter efetuado essa aquisição intracomunitária, com vista a uma posterior entrega, efetuada no território do Estado-Membro referido no n.º 1, relativamente à qual o destinatário tenha sido designado como devedor do imposto, nos termos do ponto E, n.º 3, do artigo 28.ºC,

— o adquirente tenha cumprido as obrigações da declaração previstas no n.º 6, último parágrafo da alínea b), do artigo 22.º»

6 O artigo 28.ºC, A, da referida diretiva prevê:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros para garantir uma aplicação correta e simples das isenções adiante previstas e a prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos, os Estados-Membros isentarão:

a) As entregas de bens, na aceção do artigo 5.º, expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, efetuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo, agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens.

[...]»

Direito neerlandês

7 As disposições da Sexta Diretiva acima mencionadas foram transpostas para o direito neerlandês pela Lei do imposto sobre o volume de negócios (wet op de omzetbelasting), de 28 de junho de 1968 (Staatsblad 1968, n.º 329), nomeadamente, pelos seus artigos 9.º, 15.º, 17.º ter e 30.º, na sua versão aplicável aos litígios nos processos principais.

8 Segundo o tribunal de reenvio, a legislação neerlandesa não prevê a recusa de dedução, isenção ou reembolso do IVA nos casos em que esteja demonstrado que o sujeito passivo participou numa fraude cuja existência conhecia ou devia conhecer.

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-131/13

9 A Italmoda, sociedade de direito neerlandês, exerce atividade no setor do comércio de calçado. À época dos factos do processo principal, ou seja, entre 1999 e 2000, também transacionou material informático. Esse material, que a Italmoda adquiriu nos Países Baixos e na Alemanha, foi vendido e entregue a clientes sujeitos a IVA em Itália. Os bens provenientes da Alemanha foram adquiridos pela Italmoda com o seu número de identificação de IVA neerlandês, por se tratar de aquisições sujeitas a IVA no Estado-Membro que atribuiu o número de identificação, na aceção do artigo 28.º-B, A, n.º 2, da Sexta Diretiva, tendo, no entanto, esses bens sido diretamente transportados da Alemanha para a Itália.

10 No que se refere aos bens adquiridos nos Países Baixos, a Italmoda entregou todas as declarações necessárias e deduziu o imposto pago a montante nessas declarações de IVA. Pelo contrário, no que se refere aos bens provenientes da Alemanha, a Italmoda não declarou a sua entrega intracomunitária nesse Estado-Membro, nem a sua aquisição intracomunitária nos Países Baixos, apesar de essa operação ter sido isenta na Alemanha. Os adquirentes em Itália não declararam nenhuma destas aquisições intracomunitárias e o IVA não foi pago. As autoridades fiscais italianas recusaram o direito à dedução aos referidos adquirentes e procederam à cobrança do imposto devido.

11 **As autoridades fiscais neerlandesas, considerando que a Italmoda tinha participado conscientemente numa fraude com vista à evasão ao IVA em Itália, recusaram a esta sociedade o direito à isenção a título das entregas intracomunitárias nesse Estado-Membro, o direito à dedução do imposto liquidado a montante e o direito ao reembolso do imposto pago sobre as mercadorias provenientes da Alemanha, tendo, para esse efeito, notificado três liquidações adicionais à Italmoda.**

12 **O Rechtbank te Haarlem (Tribunal de Haarlem) julgou procedente a ação intentada em primeira instância pela Italmoda contra estas liquidações adicionais e ordenou às autoridades fiscais que tomassem uma nova decisão.**

13 **O Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão), na sequência de um recurso desta decisão, por acórdão de 12 de maio de 2011, revogou a decisão do Rechtbank te Haarlem e os avisos de liquidação, considerando que, no caso concreto, não se justificava afastar o regime normal de cobrança do IVA e recusar a isenção ou o direito à dedução do IVA. A este respeito, o Gerechtshof te Amsterdam teve em conta, em particular, o facto de a fraude não ter ocorrido nos Países Baixos, mas em Itália, e de, no primeiro desses Estados-Membros, a Italmoda cumprir todos os requisitos legais formais para a aplicação da isenção.**

14 O Staatssecretaris van Financiën recorreu desse acórdão para o Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo). Esse tribunal observou em particular que, durante o período em causa, no direito neerlandês, a aplicação da isenção ou do direito à dedução não dependia da não colaboração deliberada do sujeito passivo numa fraude ao IVA ou numa operação de evasão fiscal. Assim sendo, coloca-se a questão de saber se a colaboração deliberada nessa fraude impede o reembolso do IVA, apesar de não existir uma disposição nesse sentido no direito nacional.

15 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem as autoridades e órgãos jurisdicionais nacionais, com base na legislação da União[,] recusar a aplicação da isenção relativa a uma entrega comunitária ou de um direito a dedução do IVA relativo a uma aquisição de bens que, após a aquisição, foram enviados para outro Estado-Membro, ou o reembolso do IVA decorrente da aplicação do artigo 28.º B, A, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que houve uma fraude em matéria de IVA relativamente aos bens em causa e que o sujeito passivo sabia ou devia saber que participava nessa fraude, no caso de a legislação nacional não prever, nessas circunstâncias, a recusa da isenção, da dedução ou do reembolso?

2) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, a isenção, a dedução ou o reembolso anteriormente referidos também devem ser recusados se a evasão ao IVA tiver ocorrido num Estado-Membro diferente do Estado-Membro de origem do envio dos bens e se o sujeito passivo estivesse ou devesse estar consciente desse facto, ao passo que o sujeito passivo do Estado-Membro de origem do envio cumpriu todas as condições (formais) de cuja observância as disposições legais nacionais fazem depender a isenção, a dedução ou o reembolso e tiver fornecido à [A]dministração [F]iscal desse Estado-Membro todas as informações necessárias relativas aos bens, ao envio e aos adquirentes no Estado-Membro de chegada dos bens?

3) Em caso de resposta negativa à primeira questão, o que se deverá entender pelo termo 'geheven' [sujeita ao imposto] contido no artigo 28.º B, A, n.º 2, primeiro parágrafo, *in fine*, da Sexta Diretiva: a inclusão na declaração, prevista na lei, do IVA devido no Estado-Membro de

chegada sobre a aquisição intracomunitária ou também — na falta de tal declaração — a adoção de medidas pelas autoridades fiscais do Estado? Membro de chegada para a regularização da falta de tal declaração? É relevante para a resposta a esta questão saber se a operação em causa faz parte de uma cadeia de operações que tem como objetivo a realização de uma fraude em matéria de IVA no país de chegada e se o sujeito passivo conhecia ou devia conhecer esse facto?»

Processo C-163/13

16 A Turbu.com, sociedade de direito neerlandês, dedica-se ao comércio grossista de material informático, de telecomunicações e de *software*.

17 No período compreendido entre agosto e dezembro de 2001, a Turbu.com realizou uma série de entregas intracomunitárias de telemóveis, aplicando a isenção prevista a este respeito e deduzindo o IVA pago a montante.

18 Após uma investigação dos serviços de informação fiscal, as autoridades fiscais neerlandesas consideraram que a Turbu.com tinha entendido erradamente que as referidas entregas beneficiavam de isenção de IVA, tendo-lhe enviado uma liquidação adicional. Por outro lado, foram instaurados processos penais, nomeadamente contra o diretor da Turbu.com, por fraude ao IVA, tendo estes conduzido, em 2005, à sua condenação por falsificação de documentos e apresentação de declaração fiscal incompleta e incorreta.

19 Na sequência dos recursos interpostos pela Turbu.com, a liquidação adicional foi confirmada em primeira instância pelo Rechtbank te Breda (Tribunal de Breda), e em segunda instância pelo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de 's-Hertogenbosch), por acórdão de 25 de fevereiro de 2011. Nesse acórdão, o mesmo tribunal considerou plausível que as entregas em causa não fossem na realidade entregas intracomunitárias e que a Turbu.com tivesse voluntária e conscientemente participado na fraude ao IVA.

20 A Turbu.com interpôs recurso do referido acórdão para o Hoge Raad der Nederlanden. Esse tribunal indica, nomeadamente, que se colocam questões de interpretação do direito da União, caso em sede de recurso se demonstre que as entregas em causa faziam parte de uma série de operações destinadas a contornar as regras em matéria de IVA e que a Turbu.com sabia ou devia sabê-lo. A este respeito, esse tribunal interroga-se em particular sobre a questão de saber se a isenção de IVA deve ser recusada em caso de fraude ao IVA, apesar de o direito nacional não prever uma base jurídica para este efeito.

21 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as autoridades e órgãos jurisdicionais nacionais, com base na legislação da União[,] recusar a aplicação da isenção de IVA de uma entrega comunitária, se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que ocorreu uma fraude ao IVA relativamente aos bens em causa e que o sujeito passivo sabia ou devia saber que participava nessa fraude, no caso de a legislação nacional não prever, nessas circunstâncias, a recusa da isenção?»

Processo C-164/13

22 A TMP, sociedade de direito neerlandês, exerce atividade no setor do comércio de telemóveis.

23 Em julho de 2003 realizou entregas intracomunitárias de telemóveis, aplicou a isenção

prevista a este respeito e requereu o reembolso do IVA pago a montante sobre a aquisição desses telemóveis a empresas estabelecidas no território neerlandês.

24 Tendo constatado diversas irregularidades nas declarações apresentadas pela TMP, não só relativamente a essas operações a montante mas também relativamente às referidas entregas intracomunitárias, as autoridades fiscais neerlandesas recusaram o reembolso pedido. Esta decisão de recusa de reembolso à TMP foi anulada pelo Rechtbank te Breda, cuja sentença foi, por sua vez, anulada pelo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch na sua decisão de 25 de fevereiro de 2011. Nesse acórdão, o mesmo tribunal considerou que a TMP não podia deduzir o IVA pago a montante fundamentalmente porque esta sociedade sabia ou devia saber que estava perante uma operação de fraude ao IVA.

25 A TMP recorreu do referido acórdão para o Hoge Raad der Nederlanden. Esse tribunal indica que se colocam questões de interpretação do direito da União, caso em sede de recurso se demonstre que as entregas em causa faziam parte de uma série de operações que se destinavam a contornar as regras em matéria de IVA e que a TMP o sabia ou devia sabê-lo. A este respeito, observa em particular que, durante o exercício em causa, a legislação neerlandesa não fazia depender a dedução de IVA do requisito de o sujeito passivo não estar conscientemente implicado numa operação de evasão fiscal ou de fraude ao IVA.

26 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as autoridades e órgãos jurisdicionais nacionais, com base na legislação da União[,] recusar o direito à dedução do IVA, se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que ocorreu uma fraude ao IVA relativamente aos bens em causa e que o sujeito passivo sabia ou devia saber que participava nessa fraude, no caso de a legislação nacional não prever, nessas circunstâncias, a recusa do direito à dedução?»

Quanto à admissibilidade dos pedidos de decisão prejudicial

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial no processo C?131/13

27 Em primeiro lugar, a Italmoda alega que a primeira questão submetida no processo C?131/13 é inadmissível por ter por objeto a interpretação do direito nacional.

28 A este respeito, importa concluir que é manifesto que a referida questão não tem por objeto a interpretação do direito nacional, mas do direito da União e, em particular, das disposições da Sexta Diretiva.

29 Por conseguinte, há que julgar improcedente a exceção de inadmissibilidade suscitada pela Italmoda no que respeita à referida questão prejudicial.

30 Em segundo lugar, a Comissão contesta a admissibilidade da segunda questão prejudicial submetida neste processo. A hipótese que a mesma visa não está em causa no caso concreto, dado que, como decorre da decisão de reenvio, a Italmoda não informou corretamente as autoridades fiscais neerlandesas a respeito das operações em causa.

31 A este propósito, cumpre recordar que, segundo jurisprudência constante, as questões relativas à interpretação do direito da União colocadas pelo juiz nacional no plano jurídico e factual, que este define sob a sua responsabilidade e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, beneficiam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar-se a responder a uma questão prejudicial submetida à sua apreciação por um órgão

jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (v., designadamente, acórdãos *Budjovický Budvar*, C-478/07, EU:C:2009:521, n.º 63; *Zanotti*, C-56/09, EU:C:2010:288, n.º 15; e *Melki e Abdeli*, C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, n.º 27).

32 Ora, no caso em apreço, embora a Comissão alegue que não pode em caso algum fazer-se referência à situação visada na segunda questão submetida, dado que a Italmoda não cumpriu todas as suas obrigações de informação perante as autoridades fiscais do Estado-Membro de expedição dos bens em causa, há que observar, em primeiro lugar, que não decorre da decisão de reenvio que as obrigações de informação não tenham efetivamente sido cumpridas. O tribunal de reenvio pretende sobretudo acolher o fundamento que se opõe, com base na falta de fundamentação, à constatação do tribunal de recurso no sentido de que foi transmitida uma informação correta às autoridades fiscais, considerando que não se pode chegar a essa conclusão apenas com fundamento no facto de as declarações da Italmoda não terem sido contestadas.

33 Neste contexto, e em segundo lugar, importa sublinhar que esta questão prejudicial tem por objeto a própria pertinência da questão de saber se foram respeitadas as obrigações de informação para decidir sobre os direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso do IVA. Por conseguinte, não é manifesto que esta questão seja hipotética ou não tenha qualquer relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal.

34 Daqui decorre que a segunda questão submetida no processo C-131/13 deve igualmente ser julgada admissível.

Quanto à admissibilidade dos pedidos de decisão prejudicial nos processos C-163/13 e C-164/13

35 A Comissão alega que as questões submetidas nos processos C-163/13 e C-164/13 são inadmissíveis porque devem ser consideradas hipotéticas. Com efeito, segundo a Comissão, há elementos factuais e jurídicos essenciais que estão ainda por determinar nos litígios nos processos principais.

36 Como recordado no n.º 31 do presente acórdão, segundo jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a decidir sobre as questões prejudiciais que têm por objeto a interpretação do direito da União, a menos que seja manifesto que a interpretação solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, que o problema seja de natureza hipotética ou que o Tribunal de Justiça não disponha de elementos de facto e de direito necessários para responder de forma útil às questões que lhe são colocadas.

37 Importa observar que esse é precisamente o caso dos pedidos de decisão prejudicial objeto dos processos C-163/13 e C-164/13.

38 Nesses processos, o Tribunal de Justiça é chamado a precisar se e em que condições as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados a recusar o benefício dos direitos à isenção e à dedução do IVA num caso de fraude ao IVA.

39 Resulta dos fundamentos das decisões de reenvio que o Hoge Raad der Nederlanden não demonstrou a existência de uma fraude ao IVA nas transações em causa nos processos principais. Assim, dado que as questões prejudiciais submetidas nessas decisões pressupõem precisamente a existência dessa fraude, essas questões devem ser consideradas hipotéticas

relativamente aos litígios nos processos principais.

40 Por conseguinte, importa julgar inadmissíveis as questões prejudiciais submetidas nos processos C-163/13 e C-164/13.

Quanto às questões prejudiciais submetidas no processo C-131/13

Quanto à primeira questão

41 Com a sua primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, no essencial, se cabe às autoridades e órgãos jurisdicionais nacionais recusar a um sujeito passivo que, no contexto de entregas intracomunitárias, sabia ou devia saber que participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA o direito à dedução do IVA pago a montante, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, o direito à isenção, previsto no artigo 28.º C, A, alínea a), desta diretiva, e o direito ao reembolso do IVA, ao abrigo do artigo 28.º B, A, n.º 2, da referida diretiva, mesmo que não existam no direito nacional disposições que prevejam essa recusa.

42 Para responder a esta questão, importa antes de mais recordar que a luta contra a fraude, evasão fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Sexta Diretiva (v., designadamente, acórdãos Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 71; Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 54; e Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 41).

43 A este respeito, o Tribunal de Justiça sublinhou repetidas vezes que os particulares não se podem prevalecer fraudulentamente ou abusivamente das normas do direito da União (v., designadamente, acórdãos Kittel e Recolta Recycling, EU:C:2006:446, n.º 54; Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, n.º 32; e Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 26).

44 O Tribunal de Justiça deduz daqui, em primeiro lugar, no âmbito de jurisprudência constante em matéria de direito à dedução do IVA previsto na Sexta Diretiva, que cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar esse direito se for provado, com elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente (v., designadamente, acórdãos Kittel e Recolta Recycling, EU:C:2006:446, n.º 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 37; e Maks Pen, EU:C:2014:69, n.º 26).

45 Em segundo lugar, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que esta consequência de um abuso ou de uma fraude também está, em princípio, relacionada com o benefício do direito à isenção ao abrigo de uma entrega intracomunitária (v., neste sentido, acórdãos R., C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 55, e Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 54).

46 Em terceiro lugar, como observou o advogado-geral nos n.os 50 a 52 das suas conclusões, visto que uma eventual recusa de um direito baseado na Sexta Diretiva reflete o princípio geral, referido no n.º 43 do presente acórdão, segundo o qual ninguém deve beneficiar abusiva ou fraudulentamente dos direitos decorrentes do sistema jurídico da União, tal recusa cabe, em geral, às autoridades e órgãos jurisdicionais nacionais, qualquer que seja o direito em matéria de IVA afetado pela fraude, incluindo, por conseguinte, o direito ao reembolso do IVA.

47 Contrariamente ao que sustenta a Comissão, esta conclusão não pode ser posta em causa pelo facto de este direito ter uma natureza particular por constituir um mecanismo de correção que permite garantir a neutralidade do IVA em certas entregas intracomunitárias.

48 A este respeito, importa observar que decorre da jurisprudência referida no n.º 44 do presente acórdão que a principal função atribuída ao direito à dedução, previsto no artigo 17.º, n.º

3, da Sexta Diretiva, no mecanismo do IVA, que é a de assegurar uma perfeita neutralidade do imposto, não se opõe a que este direito seja recusado a um sujeito passivo, caso se coloque a hipótese de uma participação numa fraude (v., neste sentido, designadamente, acórdãos Bonik, EU:C:2012:774, n.os 25 a 27 e 37, e Maks Pen, EU:C:2014:69, n.os 24 a 26). De igual modo, a função específica do direito ao reembolso do IVA, que é a de garantir a neutralidade do IVA, não impede que, nesse caso, este direito seja recusado a um sujeito passivo.

49 Atendendo às considerações acima expostas, cabe, em princípio, às autoridades e órgãos jurisdicionais nacionais recusar os direitos previstos pela Sexta Diretiva invocados fraudulentamente ou abusivamente, quer se trate dos direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso do IVA correspondentes a uma entrega intracomunitária, como os que estão em causa no processo principal.

50 Além disso, não se pode deixar de constatar que, segundo jurisprudência constante, isto se aplica não apenas a uma fraude fiscal cometida pelo próprio sujeito passivo mas igualmente no caso de um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, através da operação em causa, participava numa operação envolvida numa fraude ao IVA cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante da cadeia de entrega (v., neste sentido, designadamente, acórdãos Kittel e Recolta Recycling, EU:C:2006:446, n.os 45, 46, 56 e 60, e Bonik, EU:C:2012:774, n.os 38 a 40).

51 No que respeita à questão de saber se, na falta de disposições específicas nesse sentido na ordem jurídica nacional, essa recusa também cabe às autoridades e aos tribunais nacionais, importa observar, em primeiro lugar, que, na audiência, o Governo neerlandês insistiu no facto de não haver lacunas no direito neerlandês no que respeita à transposição da Sexta Diretiva e de a prevenção da fraude se aplicar enquanto princípio geral de direito no momento da aplicação das disposições nacionais que transpõem esta diretiva.

52 A este título, há que recordar que, na medida do possível, cabe ao órgão jurisdicional nacional interpretar o direito nacional à luz do texto e da finalidade da diretiva em causa, para atingir o resultado por ela visado, o que exige que faça tudo o que for da sua competência, tomando em consideração todo o direito interno e aplicando os métodos de interpretação por este reconhecidos (v., neste sentido, acórdãos Adeneler e o., C-212/04, EU:C:2006:443, n.º 111; Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, n.º 45; e Maks Pen, EU:C:2014:69, n.º 36).

53 Por conseguinte, como sugere o Governo neerlandês, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se existe no direito neerlandês uma norma, quer se trate de uma disposição legal ou de um princípio geral, que proíba o abuso de direito, ou outras disposições relativas à fraude ou à evasão fiscal que possam ser interpretadas em conformidade com as exigências do direito da União em matéria de luta contra a fraude fiscal, como as recordadas nos n.os 49 e 50 do presente acórdão (v., neste sentido, acórdãos Kofoed, EU:C:2007:408, n.º 46, e Maks Pen, EU:C:2014:69, n.º 36).

54 Se se verificar, contudo, e em segundo lugar, que, no caso vertente, o direito nacional não prevê regras que possam ser objeto de uma interpretação conforme, não pode todavia daí deduzir-se que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, as autoridades e órgãos jurisdicionais nacionais estão impedidos de respeitar as referidas exigências e de, em caso de fraude, recusar a vantagem obtida com base num direito previsto na Sexta Diretiva.

55 Antes de mais, mesmo sendo verdade, como afirmou a Italmoda, que, segundo jurisprudência constante, uma diretiva não pode, por si mesma, criar obrigações para um particular, nem pode, por conseguinte, ser invocada, enquanto tal, pelo Estado? Membro contra

ele (v., designadamente, acórdãos Pfeiffer e o., C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, n.º 108, e Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, n.º 46), a recusa de um direito como consequência de uma fraude não é, como no caso vertente, abrangida pela hipótese prevista nesta jurisprudência.

56 Pelo contrário, como observado nos n.os 43 e 46 do presente acórdão, esta recusa reflete o princípio segundo o qual ninguém pode fraudulentamente ou abusivamente invocar normas de direito da União, na medida em que a aplicação destas não pode ser alargada a ponto de abranger as práticas abusivas, ou mesmo fraudulentas (v., neste sentido, acórdãos Halifax e o., EU:C:2006:121, n.os 68 e 69, e Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, n.º 38).

57 Assim, na medida em que os atos abusivos ou fraudulentos não podem fundamentar um direito previsto pela ordem jurídica da União, a recusa de uma vantagem com base, no caso em apreço, na Sexta Diretiva não equivale à imposição ao particular em causa de uma obrigação ao abrigo desta diretiva, sendo essa recusa uma mera consequência da constatação de que os requisitos objetivos para obtenção da vantagem procurada, previstos pela referida diretiva para este direito, não estão, na realidade, preenchidos (v., neste sentido, designadamente, acórdãos Kittel e Recolta Recycling, EU:C:2006:446, n.º 53, e FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 41).

58 Por conseguinte, neste caso, está sobretudo em causa a impossibilidade de o sujeito passivo invocar um direito previsto pela Sexta Diretiva, cujos critérios objetivos de atribuição não estão preenchidos devido a uma fraude que afeta a operação realizada pelo próprio sujeito passivo ou devido ao carácter fraudulento de toda a cadeia de transações na qual aquele participava, como exposto no n.º 50 do presente acórdão.

59 Ora, nesse caso, não pode exigir-se uma autorização expressa para que as autoridades e os órgãos jurisdicionais nacionais possam recusar uma vantagem com base no sistema comum de IVA, devendo antes considerar-se que esta consequência é inerente ao referido sistema.

60 Em seguida, ao invés do que defendeu a Italmoda, é manifesto que um sujeito passivo que apenas preenche os requisitos de obtenção de um direito porque participou em operações fraudulentas não pode invocar os princípios da proteção da confiança legítima ou da segurança jurídica para se opor à recusa de concessão desse direito (v., neste sentido, acórdãos Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 38, e Halifax e o., EU:C:2006:121, n.º 84).

61 Por último, uma vez que, em caso de participação do sujeito passivo numa fraude, a recusa de um direito decorrente do sistema comum de IVA é uma mera consequência do não cumprimento dos requisitos previstos nas disposições pertinentes da Sexta Diretiva, esta recusa não tem, como observou o advogado-geral no n.º 60 das suas conclusões, carácter de pena ou de sanção na aceção do artigo 7.º da Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, assinada em Roma, em 4 de novembro de 1950, ou do artigo 49.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (v., neste sentido, acórdãos Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, n.º 56; Halifax e o., EU:C:2006:121, n.º 93; e Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, n.º 43).

62 Atendendo ao exposto, há que responder à primeira questão que a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar a um sujeito passivo, no âmbito de uma entrega intracomunitária, os direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso do IVA, mesmo que não existam disposições de direito nacional que prevejam essa recusa, caso se demonstre, com base em elementos objetivos, que esse sujeito passivo sabia ou devia saber que através da operação invocada para fundamentar o direito em causa participava numa fraude ao IVA cometida no contexto de uma cadeia de entregas.

Quanto à segunda questão

63 Através da sua segunda questão prejudicial, no essencial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça qual a relevância, no que diz respeito à eventual obrigação de recusar os direitos à dedução, à isenção, ou ao reembolso do IVA, como descrita na primeira questão prejudicial, da circunstância de, por um lado, a fraude ao IVA ter sido cometida num Estado?Membro diferente daquele em que o benefício desses diferentes direitos é invocado e, por outro, de o sujeito passivo em causa cumprir, neste último Estado?Membro, os requisitos formais previstos na legislação nacional para beneficiar dos referidos direitos.

64 A este respeito, como já observado no n.º 50 do presente acórdão, segundo jurisprudência constante, são considerados comportamentos fraudulentos de um sujeito passivo, que podem originar a recusa de um direito previsto pela Sexta Diretiva, não apenas a fraude fiscal diretamente cometida pelo sujeito passivo, e apenas por ele, mas também a situação em que um sujeito passivo sabia ou devia saber que, através da aquisição ou entrega efetuada, participava numa operação implicada numa fraude ao IVA cometida pelo fornecedor ou por outro operador a montante ou a jusante da mesma cadeia de entregas (v., designadamente, acórdãos Kittel e Recolta Recycling, EU:C:2006:446, n.os 45, 46 e 56; Mahagében e Dávid, EU:C:2012:373, n.º 46; e Bonik, EU:C:2012:774, n.º 40).

65 Ora, não há nenhuma razão objetiva que permita concluir que esta conclusão seria diferente pelo simples facto de a cadeia de entregas afetada por uma fraude se alargar a dois ou mais Estados?Membros ou de a operação através da qual foi cometida a fraude ao IVA ter ocorrido num Estado?Membro diferente daquele em que o sujeito passivo implicado na prática fraudulenta das transações procurava indevidamente beneficiar de um direito baseado na Sexta Diretiva.

66 De igual modo, no que diz respeito à recusa de um direito previsto pela Sexta Diretiva, é por si só irrelevante constatar, unicamente à luz da ordem jurídica do Estado?Membro chamado a decidir da atribuição desse direito, que os requisitos previstos a este respeito parecem estar preenchidos, na medida em que, como acaba de se observar, a participação numa fraude ao IVA pode consistir na participação consciente, ou que devia tê-lo sido, numa cadeia de transações no contexto da qual outro operador, através de uma operação posterior que ocorreu noutro Estado?Membro, conclui a prática desta fraude.

67 Além disso, como acertadamente observou o Governo neerlandês, a fraude ao IVA em causa no processo principal, de tipo «carrossel», praticada no contexto das entregas intracomunitárias, é frequentemente caracterizada pelo facto de, do ponto de vista de um Estado?Membro isoladamente considerado, os requisitos exigidos para invocar um direito em matéria de IVA parecerem estar preenchidos, uma vez que é precisamente da combinação específica de transações efetuadas em vários Estados?Membros que resulta o caráter fraudulento dessas operações no seu conjunto.

68 Por outro lado, qualquer interpretação diferente da acima acolhida não seria conforme com o objetivo de luta contra a fraude fiscal, como reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva (v., designadamente, acórdão Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, n.º 50).

69 Atendendo ao exposto, importa responder à segunda questão que a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que podem ser recusados os direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso do IVA a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, através da operação invocada para fundamentar os referidos direitos, participava numa fraude ao IVA cometida no contexto de uma cadeia de entregas, apesar de essa fraude ter sido cometida num

Estado?Membro diferente daquele em que o benefício dos referidos direitos foi pedido e de esse sujeito passivo, neste último Estado?Membro, preencher os requisitos formais previstos pela legislação nacional para beneficiar dos referidos direitos.

Quanto à terceira questão

70 Atendendo à resposta dada à primeira questão, não há que responder à terceira questão, a qual só foi colocada caso fosse dada uma resposta negativa à primeira questão.

Quanto às despesas

71 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) As questões prejudiciais submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden nos processos C?163/13 e C?164/13 são inadmissíveis.

2) A Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, deve ser interpretada no sentido de que cabe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar a um sujeito passivo, no âmbito de uma entrega intracomunitária, os direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, mesmo que não existam disposições de direito nacional que prevejam essa recusa, caso se demonstre, com base em elementos objetivos, que esse sujeito passivo sabia ou devia saber que através da operação invocada para fundamentar o direito em causa participava numa fraude ao imposto sobre o valor acrescentado cometida no contexto de uma cadeia de entregas.

3) A Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 95/7, deve ser interpretada no sentido de que podem ser recusados os direitos à dedução, à isenção ou ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, através da operação invocada para fundamentar os referidos direitos, participava numa fraude ao imposto sobre o valor acrescentado cometida no contexto de uma cadeia de entregas, apesar de essa fraude ter sido cometida num Estado?Membro diferente daquele em que o benefício dos referidos direitos foi pedido e de esse sujeito passivo, neste último Estado?Membro, preencher os requisitos formais previstos pela legislação nacional para beneficiar dos referidos direitos.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.