

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

M. POIARES MADURO

apresentadas em 7 de Abril de 2005 (1)

Processo C?255/02

Halifax plc

Leeds Permanent Development Services Ltd

County Wide Property Investments Ltd

contra

Commissioners of Customs and Excise

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido)]

Processo C?419/02

BUPA Hospitals Ltd

Goldsborough Developments Ltd

contra

Commissioners of Customs and Excise

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido)]

Processo C?223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

contra

Commissioners of Customs and Excise

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido)]

«Sexta Directiva IVA – Artigos 2.º, n.º 1, 4.º, n.os 1 e 2, 5.º, n.º 1, 6.º, n.º 1, 10.º, n.º 2, e 17.º – Entregas de bens e prestações de serviços – Actividade económica – Abuso de direito – Operações cujo único fim é a obtenção de uma vantagem fiscal»

1. O VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido) (a seguir «VAT and Duties Tribunal, Londres»), a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido) (a seguir «High Court of Justice»), e o VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Reino Unido) (a seguir «VAT and Duties Tribunal, Manchester»), submeteram ao Tribunal de Justiça, em três pedidos de decisão prejudicial diferentes, várias questões respeitantes à interpretação 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 (a seguir «Sexta Directiva»), na versão alterada (2).

2. Os três processos dizem respeito a operações efectuadas com o objectivo de obterem a vantagem fiscal de dedução do IVA a montante. Essencialmente, é pedido ao Tribunal de Justiça, primeiro, que determine se as operações realizadas com o único objectivo de obter o reembolso do imposto a montante podem constituir uma «actividade económica» na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Segundo, é pedido ao Tribunal de Justiça que considere a eventual aplicabilidade da doutrina do «abuso de direito» em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, daí podendo resultar o indeferimento de pedidos de dedução do IVA devido em circunstâncias como as dos presentes processos.

I – Regulamentação comunitária relevante para os três processos

3. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas a IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso [...] por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4. A artigo 4.º, n.º 1, dispõe que «[p]or ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade», e o artigo 4.º, n.º 2, dispõe que essas actividades económicas incluem «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços [...]».

5. Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, «[p]or ‘entrega de um bem’ entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário», e «prestação de serviços» é definida no artigo 6.º, n.º 1, como «qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º».

6. O artigo 13.º, A, n.º 1, isenta de IVA várias actividades, incluindo serviços hospitalares e médicos, nos seguintes termos:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos».

7. O artigo 13.º, B, alínea b), dispõe, em termos idênticos aos do artigo 13.º, A, n.º 1, que «[a] locação de bens imóveis» está isenta de IVA. O artigo 13.º, B, alínea d), enuncia, também em

termos idênticos aos do artigo 13.º, A, n.º 1, uma série de actividades do sector dos serviços financeiros que os Estados-Membros isentarão igualmente de IVA.

8. Quanto a deduções, o artigo 17.º, n.º 1, dispõe que «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível». O artigo 17.º, n.º 2, dispõe que «[d]esde 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 [...] [o] imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo» (3).

9. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução de IVA como para operações sem direito à dedução, o primeiro parágrafo do artigo 17.º, n.º 5, estabelece que «a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações». O segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 5, dispõe que «[e]st~~o~~ *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo».

10. O artigo 27.º, n.º 1, relativo a medidas de simplificação (4), dispõe que «[o] Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final».

II – Matéria de facto nos processos principais, questões submetidas ao Tribunal de Justiça e legislação comunitária e nacional relevante para cada processo

A – Processo C-255/02

11. A Halifax é uma instituição bancária. A grande maioria dos serviços que presta são serviços financeiros isentos de IVA ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva. Para efeitos da sua actividade, a Halifax pretendia construir «centros de chamadas» em terrenos por ela arrendados ou de que era proprietária, situados em quatro locais distintos no Reino Unido. Nos termos da regra do *pro rata* do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva, a Halifax poderia ter recuperado cerca de 5% do IVA cobrado sobre os trabalhos de construção. No entanto, os seus consultores fiscais elaboraram um plano através do qual a Halifax conseguiu recuperar efectivamente a totalidade do IVA a montante sobre os trabalhos de construção, através de uma série de operações que envolveram diferentes sociedades do Grupo Halifax.

12. Todas as sociedades envolvidas neste plano eram filiais detidas a 100% pela Halifax: a Leeds Permanent Development Services (a seguir «LPDS»), uma «special purpose company» (sociedade com um objecto social especial) que, no passado, se tinha dedicado à gestão de projectos de desenvolvimento e que não pertencia ao Grupo Halifax para efeitos de IVA; a County Wide Property Investments (a seguir «CWPI»), uma sociedade de promoção e investimento imobiliário, e, por último, a Halifax Property Investment Ltd (a seguir «HPIL»), que, ao contrário das outras sociedades mencionadas, não estava inscrita para efeitos de IVA.

13. O plano diz respeito a quatro locais diferentes, mas as operações obedeceram ao mesmo padrão relativamente a cada local. Primeiro, a Halifax comprometeu-se, por um contrato de mútuo, a emprestar à LPDS o montante necessário para a aquisição dos direitos sobre o local e para a realização dos trabalhos de construção. Simultaneamente, por meio de outro contrato, a LPDS comprometeu-se a efectuar trabalhos de construção de baixo valor no local. A Halifax

pagou à LPDS cerca de 164 000 GBP por esses trabalhos nos quatro locais, incluindo quase 25 000 GBP de IVA contabilizado pela LPDS, relativamente ao qual obteve a recuperação de apenas uma pequena parte dedutível do imposto a montante, calculada numa base proporcional.

14. Por seu turno, a LPDS celebrou um contrato de promoção e financiamento imobiliário com a CWPI, nos termos do qual esta última teria de executar ou promover a execução dos trabalhos de construção em cada local. Estavam abrangidos por estes contratos os trabalhos de baixo valor que a LPDS se tinha comprometido a efectuar para a Halifax. Com o capital disponibilizado pela Halifax nos termos do contrato de mútuo celebrado com a LPDS, esta última adiantou à CWPI um montante elevado como pagamento dos trabalhos (um total de cerca de 48 milhões de GBP relativamente aos quatro locais, incluindo mais de 7 milhões de GBP de IVA).

15. Todas estas operações foram realizadas no mesmo dia, no âmbito do exercício financeiro da LPDS que terminou em 31 de Março de 2000 (5). Durante esse ano, a LPDS prestou serviços de construção de baixo valor, sujeitos à taxa normal do imposto, sem ter efectuado qualquer prestação isenta. Consequentemente, a LPDS solicitou o reembolso do IVA pago a montante durante esse mesmo ano, num valor superior a 7 milhões de GBP, que correspondia às quantias cobradas pela CWPI pela realização dos trabalhos de construção nos locais. Pela sua parte, a CWPI contabilizou o IVA sobre essas prestações efectuadas para a LPDS, mas, em devido tempo, teria direito a deduzir o IVA que os empreiteiros e profissionais lhe cobrassem pelos trabalhos de construção.

16. Em 6 de Abril de 2000, a Halifax deu os locais em locação à LPDS, mediante retribuição, e a LPDS celebrou outro contrato para a cessão da locação de cada um destes locais à HPIL, devendo a conclusão de cada cessão ter lugar no primeiro dia útil seguinte à conclusão dos trabalhos de construção nesse local específico. Ainda no mesmo dia, a HPIL celebrou com a Halifax contratos de sublocação das instalações de cada um dos locais, mediante retribuição. Estas transacções foram efectuadas durante o subsequente ano de isenção parcial da LPDS, tendo sido tratadas como prestações de serviços isentas para efeitos de IVA, nos termos do artigo 13.º, B, alínea b).

17. Por sua vez, a CWPI contratou empreiteiros independentes e profissionais de várias especialidades para a execução dos trabalhos de construção em cada local. Uma vez que recebeu da LPDS pagamentos antecipados, a CWPI ia pagando aos empreiteiros independentes à medida que as obras eram efectuadas.

18. Os Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners») indeferiram os pedidos da LPDS, de reembolso do IVA pago a montante, e os da CWPI, relativamente ao IVA que lhe foi cobrado pelos empreiteiros independentes. Segundo os Commissioners, independentemente do seu carácter real, uma operação efectuada unicamente com o objectivo de evasão ao IVA não constitui em si mesma uma «prestação de serviços» nem uma medida tomada no exercício de uma «actividade económica» para efeitos de IVA. Os compromissos assumidos pela LPDS perante a Halifax assim como os serviços de construção prestados pela CWPI à LPDS não constituíam, portanto, «prestações de serviços» na acepção da Sexta Directiva. Os Commissioners alegam igualmente que as operações efectuadas unicamente com o objectivo de evasão ao IVA constituem um «abuso de direito», não devendo por isso ser tidas em conta para efeitos de IVA. Qualquer que seja a abordagem adoptada, não há dúvida que as únicas verdadeiras prestações de serviços de construção foram efectuadas pelos empreiteiros independentes e prestadas directamente à Halifax.

19. A Halifax, a LPDS e a CWPI (a seguir «recorrentes Halifax») impugnaram as decisões dos Commissioners perante o VAT and Duties Tribunal, Londres, que negou provimento aos recursos. As recorrentes Halifax recorreram então para a High Court of Justice, que revogou o acórdão e

remeteu os autos para o VAT and Duties Tribunal, a fim de esclarecer, entre outras questões, se, ao efectuarem as operações em causa, o único objectivo da LPDS e da CWPI era a evasão ao IVA. O VAT and Duties Tribunal, Londres, respondeu afirmativamente a esta questão e submeteu ainda as seguintes questões ao Tribunal de Justiça:

«1. a) Nas circunstâncias relevantes, as operações:

- i) realizadas por cada participante com a única intenção de obter uma vantagem fiscal e
- ii) sem qualquer objectivo empresarial independente,

podem ser qualificadas, para efeitos de IVA, como prestações de serviços efectuadas pelas ou para as participantes no exercício da respectiva actividade económica?

b) Nas circunstâncias relevantes, que factores devem ser tidos em conta para determinar a identidade dos destinatários dos serviços prestados pelos empreiteiros independentes?

2. O princípio do abuso de direito, conforme foi desenvolvido pelo Tribunal de Justiça, implica que sejam indeferidos os pedidos das recorrentes de reembolso ou dedução do imposto devido a montante pela execução das operações relevantes?»

B – *Processo C-419/02*

20. A BUPA Hospitals Ltd (a seguir «BHL») pertence ao grupo de sociedades BUPA (a seguir «grupo BUPA») e exerce a actividade de gestão de hospitais particulares. Os fornecimentos de medicamentos e de próteses que efectuava eram feitos à taxa zero de IVA. Isto permitiu à BHL recuperar o imposto pago a montante sobre as suas aquisições de medicamentos e próteses aos seus fornecedores, sem ter de cobrar o imposto a jusante sobre os fornecimentos desses medicamentos e próteses aos seus clientes.

21. O Governo do Reino Unido anunciou a sua intenção de adoptar rapidamente legislação que excluísse esses fornecimentos da tributação à taxa zero, legislação essa que entrou finalmente em vigor em 1 de Janeiro de 1998. O efeito pretendido com esta modificação legislativa era retirar os fornecimentos em causa, feitos por fornecedores privados, do regime de tributação à taxa zero que o Reino Unido podia aplicar ao abrigo do artigo 28.º, n.º 2, alínea a) (6), da Sexta Directiva, e aplicar-lhes o regime normal do artigo 13.º, A, nos termos do qual seriam isentos sem reembolso do imposto a montante.

22. No período que decorreu entre o anúncio do governo e a entrada em vigor da nova legislação, o grupo BUPA planeou e pôs em execução uma série de operações que consistiam em acordos de pré-pagamento que evitavam o impacto da nova legislação na situação financeira da BHL. A ideia era pagar adiantadamente uma grande quantidade de medicamentos e próteses não especificados, antes da entrada em vigor da nova legislação.

23. Os acordos de pré-pagamento que permitiam à BHL o reembolso do imposto a montante sobre as suas aquisições tinham como base jurídica os artigos 10.º e 17.º da Sexta Directiva. O artigo 17.º, n.º 1, dispõe que «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível». Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), «[d]esde 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 [...] [o] imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo».

24. O artigo 10.º dispõe:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva:

a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode faz[e]r valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. As entregas de bens que não sejam as referidas no n.º 4, alínea b), do artigo 5.º e as prestações de serviços de que resultem sucessivas deduções ou pagamentos consideram-se efectuadas no termo dos prazos a que se referem essas deduções ou pagamentos.

[...]

Todavia, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido» (7).

25. À luz destas disposições, os acordos de pré-pagamento alcançariam o resultado de, mesmo que a especificação e a entrega dos bens fossem realizadas após a extinção do regime de tributação à taxa zero, não ser cobrado IVA porque os bens tinham sido pagos, quando o direito de reembolso do imposto pago a montante ainda existia.

26. Para afastar os riscos inerentes ao facto de se fazerem pré-pagamentos avultados a terceiros fornecedores, o grupo BUPA decidiu utilizar como fornecedor, no âmbito do acordo de pré-pagamento, uma das suas filiais não pertencente ao grupo BUPA para efeitos de IVA. A sociedade escolhida pertencia ao grupo Goldsborough. Este grupo de sociedades, que também geria um pequeno número de hospitais privados, tinha sido recentemente adquirido pelo grupo BUPA. A denominação da filial escolhida foi alterada para BUPA Medical Supplies Ltd (a seguir «BMSL»). O seu objecto social foi também alterado, tendo obtido uma licença para a distribuição de produtos farmacêuticos.

27. Para evitar um problema de tesouraria decorrente do facto de ter de pagar aos Commissioners o montante correspondente ao imposto a jusante que a BMSL era obrigada a contabilizar, a Goldsborough Developments Ltd (a seguir «GDL»), outra filial do grupo BUPA, celebrou acordos paralelos de pré-pagamento em sentido oposto, pelo mesmo valor e num período contabilístico que findava na mesma altura, com uma fornecedora pertencente ao grupo

BUPA para efeitos de IVA. Esta fornecedora, a sociedade BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (a seguir «Gatwick Park»), pertencia também ao grupo BUPA, e, tal como a outra sociedade referida, alterou o seu objecto social e obteve uma licença para a distribuição de produtos farmacêuticos.

28. Em 5 de Setembro de 1997, foram assinados os acordos de pré-pagamento entre a BHL e a BMSL e entre a GDL e a Gatwick Park. A BHL comprometeu-se a pagar à BMSL a quantia de 100 milhões de GBP pelo fornecimento de medicamentos (60 milhões de GBP, mais 10,5 milhões de GBP de IVA) e de próteses (40 milhões de GBP, mais 7 milhões de GBP de IVA) não especificados. No mesmo dia, a BMSL passou as facturas correspondentes à BHL. Estes montantes eram suficientes para satisfazer as necessidades da BHL em medicamentos e próteses por um período de cinco a oito anos. De igual forma, em 5 de Setembro de 1997, a GDL comprometeu-se a pagar à Gatwick Park a quantia de 100 milhões de GBP pelo fornecimento de medicamentos (50 milhões de GBP, mais 8,75 milhões de GBP de IVA) e de próteses (50 milhões de GBP, mais 8,75 milhões de GBP de IVA) não especificados. No mesmo dia, a Gatwick Park emitiu à GDL as facturas correspondentes. Quanto a estes últimos acordos de pré-pagamento, os montantes a pagar por conta dos medicamentos e próteses que seriam fornecidos eram suficientes para satisfazer as necessidades da GDL nesses bens, por um período de 50 a 100 anos.

29. O resultado dos dois conjuntos de acordos de pré-pagamento paralelos ora descritos era que nenhum imposto teria de ser pago aos Commissioners no final do período contabilístico em causa. Com efeito, o grupo BUPA para efeitos de IVA devia 17,5 milhões de GBP de imposto a jusante sobre o fornecimento da Gatwick Park, mas compensou essa quantia com um pedido de reembolso do imposto pago a montante, no valor de 17,5 milhões de GBP, sobre o fornecimento da BMSL. Ao mesmo tempo, o grupo Goldsborough para efeitos de IVA devia 17,5 milhões de GBP de imposto a jusante sobre o fornecimento da BMSL, que foi também compensado com um pedido de reembolso de 17,5 milhões de GBP sobre o fornecimento da Gatwick Park. Cada um dos grupos para efeitos de IVA podia assim compensar a dívida de 17,5 milhões de GBP de IVA com o direito ao reembolso da mesma quantia do imposto a montante. O financiamento necessário para a execução deste plano foi disponibilizado pela BUPA Investments Ltd, outra sociedade do grupo BUPA, e transferido para as partes nos acordos de pré-pagamento. Quanto à BHL, os novos contratos de aquisição começaram a produzir efeitos em Setembro de 1998. Os acordos de pré-pagamento entre a GDL e a Gatwick Park foram executados em 2001.

30. Os Commissioners indeferiram o pedido de autorização de dedução do imposto a montante da BHL e da GDL. As recorrentes BUPA recorreram da decisão dos Commissioners para o VAT and Duties Tribunal, Londres, que negou provimento aos recursos com fundamento em que a BMSL e a Gatwick Park não tinham exercido uma actividade económica nem efectuado fornecimentos de bens para efeitos de IVA. Contudo, julgou infundada a alegação dos Commissioners de que a doutrina geral do abuso de direito poderia ser aplicada. As recorrentes recorreram subsequentemente para a Chancery Division da High Court of Justice e os Commissioners apresentaram um recurso subordinado.

31. A High Court of Justice decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Atendendo às circunstâncias relevantes, às transacções relevantes e à posição das sociedades vendedoras, que interpretação deve ser dada à expressão 'actividades económicas' do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Directiva 77/388/CEE sobre o IVA (a seguir 'directiva')?»

2) Atendendo às circunstâncias relevantes, às transacções relevantes e à posição das sociedades vendedoras, que interpretação deve ser dada à expressão 'entrega de um bem' do artigo 5.º, n.º 1, da directiva?

3) a) Existe um princípio de abuso de direito e/ou de abuso de lei capaz (independentemente da interpretação da directiva) de obstar ao direito de deduzir o imposto a montante?

b) Em caso afirmativo, em que circunstâncias é aplicável?

c) Seria aplicável a circunstâncias como as que o VAT and Duties Tribunal julgou provadas?

4) As respostas às questões 1 a 3, *supra*, seriam diferentes se o pagamento respeitante às transacções relevantes tivesse sido efectuado num momento em que o fornecimento seguinte dos bens fosse um fornecimento isento com reembolso do IVA pago no estágio anterior, como permite o artigo 28.º, n.º 2, alínea a), da directiva?

5) Como deve ser interpretada a directiva, especialmente em relação às seguintes questões:

Em circunstâncias como as ora relevantes e relativamente a transacções como as aqui relevantes, os fornecimentos

a) devem ser tratados como tendo sido efectuados pelos fornecedores externos às sociedades compradoras, sem quaisquer fornecimentos às ou pelas sociedades vendedoras?

ou

b) devem ser tratados como tendo sido feitos pelos fornecedores externos às sociedades vendedoras, sem quaisquer fornecimentos por estas últimas às sociedades compradoras?

6) Em circunstâncias em que cada sociedade vendedora, no exercício de uma actividade económica, efectua fornecimentos a uma sociedade compradora e:

a) as sociedades compradoras celebraram acordos com as sociedades vendedoras para lhes serem entregues bens;

b) os bens são facturados e pagos antes da entrega;

c) o IVA é cobrado com o pagamento antecipado, nos termos do disposto no segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 10.º da directiva;

d) os bens se destinam a ser utilizados pelas sociedades compradoras para efectuar fornecimentos que, se fossem feitos na altura do pagamento, teriam ficado isentos com direito a reembolso do imposto pago na fase anterior; mas

e) cada sociedade compradora pretende que os bens abrangidos pelos acordos lhe sejam entregues somente se a lei mudar de modo a que o uso efectuado pela sociedade compradora desses bens seja um uso que torne isento o fornecimento dos bens sem direito a reembolso;

como devem ser interpretados o artigo 17.º da directiva e as regras sobre dedução? [Nos termos da alínea e), se a lei não for alterada no sentido descrito, as sociedades compradoras têm direito a resolver os seus contratos com as sociedades vendedoras e a reclamar o reembolso do preço pago. Relativamente às transacções relevantes, os contratos entre as sociedades compradoras e as sociedades vendedoras têm cláusulas que autorizam essa resolução].

7) O VAT and Duties Tribunal entendeu (no n.º 89 da decisão) que '[n]enhum dos indivíduos que podiam tomar decisões em nome [da BMSL e da Gatwick Park] [...] tinha qualquer outro motivo ou propósito sério que não fosse o de levar a cabo o esquema de evasão fiscal'. As recorrentes, na petição de recurso para a High Court of Justice, contestaram este ponto da matéria de facto. Se esse facto viesse a ser julgado não provado no presente recurso, as respostas às questões 1 a 6 seriam diferentes e, em caso afirmativo, qual seria a diferença?»

C – Processo C?223/03

32. A University of Huddersfield (a seguir «Universidade») é uma instituição de estudos superiores que presta serviços de ensino isentos de IVA. Esta Universidade pretendeu renovar dois edifícios (West Mill e East Mill) que possuía em regime de arrendamento. O IVA pago a montante sobre as despesas de renovação estaria limitado a uma percentagem de dedução que atingia 14,56% em 1996, mas que desde então desceu para 6,04%. Contudo, os consultores fiscais da Universidade apresentaram vários planos possíveis que permitiam à Universidade o reembolso da totalidade do IVA a montante sobre os trabalhos de renovação, através de uma série de operações que envolviam pessoas jurídicas distintas.

33. Para esse efeito, foi constituído um *discretionary trust* (a seguir «Trust») relativamente ao qual a Universidade tinha a faculdade de nomear e destituir os *trustees*. Quanto ao East Mill – o edifício em causa no processo principal –, a Universidade optou por dá-lo em locação tributável ao Trust, em 22 de Novembro de 1996 (8). A renda anual inicial tinha o valor simbólico de 12,50 GBP. O Trust, tendo por sua vez optado por tributar as suas prestações e entregas, concedeu, no mesmo dia, à Universidade a sublocação do imóvel mediante uma renda anual inicial simbólica de 13 GBP. Simultaneamente, a University of Huddersfield Properties Ltd (a seguir «Huddersfield Properties»), uma filial detida a 100% pela Universidade, que não pertencia ao mesmo grupo para efeitos de IVA, facturou à Universidade 3,5 milhões de GBP, mais 612 500 GBP de IVA, pelos serviços de construção a realizar posteriormente no East Mill. Pouco depois, a Huddersfield Properties contratou com a Universidade a renovação do East Mill e a Universidade pagou o montante da factura apresentado pela Huddersfield Properties. Esta sociedade acabou por contratar terceiros empreiteiros independentes para prestar os serviços de construção necessários no East Mill. O trabalho no East Mill ficou concluído em Setembro de 1998. Subsequentemente, as rendas devidas pela locação e pela sublocação aumentaram para 400 000 GBP e 415 000 GBP por ano, respectivamente.

34. Este plano permitiu à Universidade invocar, na sua declaração de IVA referente ao período de 01/97, o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre os trabalhos de construção prestados, uma vez que foram utilizados para os fins de uma posterior prestação tributável do East Mill ao Trust (9). No entanto, em 26 de Janeiro de 2000, os Commissioners cobraram à Universidade IVA no montante de 612 500 GBP, referente ao período de 01/97, sobre os serviços de construção prestados pela Huddersfield Properties em relação ao East Mill, e de 2,28 GBP sobre a renda do East Mill cobrada pelo Trust. A Universidade interpôs recurso do aviso de liquidação do IVA para o VAT and Duties Tribunal, Manchester.

35. Os Commissioners alegam basicamente que uma operação realizada única ou predominantemente para efeitos de evasão ao IVA não constitui uma «entrega de bens ou

prestação de serviços». Do mesmo modo, também não constitui uma medida tomada na prossecução de uma «actividade económica». A título subsidiário, os Commissioners sustentam que, de acordo com o princípio geral de direito que impede o «abuso de direito», uma operação desta natureza não deve ser tida em consideração, aplicando-se as disposições pertinentes da Sexta Directiva relativas à verdadeira natureza da operação em causa. Por seu lado, a Universidade alega, nomeadamente, que as operações em causa não tinham sido «realizadas exclusiva ou predominantemente para efeitos de evasão fiscal». Embora seja verdade que a interpretação dos factos feita pela Universidade gerou um reembolso considerável «à cabeça» de IVA a montante, deu igualmente lugar a avultados pagamentos de IVA sobre as rendas, durante um certo tempo.

36. O órgão jurisdicional de reenvio considerou que o único objectivo para a utilização do Trust em relação ao East Mill, para a locação pela Universidade ao Trust e para a sublocação do East Mill pelo Trust à Universidade era obter uma vantagem fiscal. Considerou, para além do mais, que a intenção da Universidade era obter uma economia integral do IVA ao pôr fim às operações planeadas do IVA em relação ao East Mill algum tempo depois do início do período da locação (consequentemente, pondo fim também ao pagamento do IVA sobre as rendas). Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio considerou também que todas essas operações eram reais, e não fictícias, no sentido de que se traduziram em prestações efectivamente realizadas.

37. Nessas circunstâncias, o VAT and Duties Tribunal, Manchester, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Se:

- 1) uma Universidade renunciar ao seu direito à isenção de IVA relativamente às entregas respeitantes a certos bens imóveis de que é proprietária e der os imóveis em locação a um *trust* instituído e controlado pela Universidade
- 2) o trust renunciar ao seu direito a isenção de IVA relativamente às entregas respeitantes aos bens imóveis em questão e der esses imóveis em *underlease* (sublocação) à Universidade
- 3) a locação e a sublocação forem celebradas e realizadas pela Universidade com a intenção exclusiva de obter uma vantagem fiscal e sem qualquer objectivo empresarial independente
- 4) a locação e a sublocação constituírem, e terem sido destinadas pela Universidade e pelo trust a constituir, um plano de diferimento (ou seja, um plano para o diferimento do pagamento do IVA) com a característica de permitir uma economia integral do imposto, em data posterior,
 - a) a locação e a sublocação constituem entregas tributáveis para efeitos da Sexta Directiva IVA?
 - b) são consideradas actividades económicas na acepção do segundo período do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva IVA?»

III – Apreciação

38. Apesar das diferenças nas operações de planificação fiscal adoptadas, estes processos colocam problemas jurídicos idênticos. Os órgãos jurisdicionais de reenvio procuram, no essencial, orientação relativamente a duas questões. Primeiro, pergunta-se ao Tribunal de Justiça se as operações em causa podem ser qualificadas como actividades económicas na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva e se correspondem a «entregas de bens e a [...] prestações de serviços, efectuadas a título oneroso» por um «sujeito passivo agindo nessa

qualidade» na acepção do artigo 2.º da mesma directiva (10).

39. Na segunda questão, pergunta-se se os pedidos de reembolso ou dedução do imposto a montante podem ser indeferidos com base na doutrina do abuso de direito consagrada no direito comunitário (11).

A – O conceito de entrega ou prestação no exercício de uma actividade económica

40. O regime das deduções no sistema comum do IVA na Comunidade visa libertar inteiramente o comerciante do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas (12). É pacífico que o conceito de «actividade económica» do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva tem um vasto âmbito de aplicação e possui carácter objectivo (13). Tal como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Rompelman, «[o] sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante [...] a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades [...]» (14). Em consequência, o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva refere-se expressamente a qualquer actividade, «independentemente do fim ou do resultado». No acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, o Tribunal de Justiça entendeu que, para determinar se uma actividade é uma actividade económica na acepção do sistema comum do IVA, «a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados» (15). É necessário, por conseguinte, considerar uma actividade objectivamente e em si mesma, para se identificar as suas características típicas, de forma a decidir se a sua natureza corresponde ou não à de uma actividade económica, em vez de se considerar o eventual objectivo da operação ou as intenções das partes (16).

41. Esta regra baseia-se na exigência de neutralidade do sistema comum do IVA e no princípio da segurança jurídica, que requer que a aplicação da legislação comunitária seja previsível para os seus destinatários (17). Este imperativo de segurança jurídica impõe-se ainda com mais rigor quando se trata de uma regulamentação que comporta encargos financeiros, a fim de permitir que os interessados conheçam com exactidão o alcance dos seus direitos e obrigações (18).

42. O Governo do Reino Unido, apoiado em grande medida pelos Governos irlandês, neerlandês e italiano, alega, no entanto, que operações como aquelas em causa nos presentes processos, efectuadas com o único fim de recuperar o imposto a montante e assim evitar ou diferir o IVA que teria normalmente de ser pago, não são actividades económicas na acepção do sistema comum do IVA, não podendo ser consideradas entregas ou prestações na acepção da legislação sobre o IVA. Alega que, na medida em que a única intenção fundamental dos participantes nas operações em causa era a de executar um plano de evasão fiscal, estas actividades são completamente alheias aos objectivos da Sexta Directiva, não devendo, por isso, ser qualificadas como actividades económicas.

43. Há três questões que merecem ser tratadas ao analisar a argumentação avançada pelo Governo do Reino Unido a este respeito. Primeiro, considerarei se, conforme foi sustentado pelo Governo do Reino Unido, a distinção entre actividades lícitas e ilícitas, desenvolvida pelo Tribunal de Justiça na determinação do alcance do conceito de actividades económicas, é relevante para os processos em apreço. Segundo, debruçar-me-ei sobre a importância atribuída pelo Governo do Reino Unido ao fim para o qual as operações foram efectuadas, com vista a excluí-las da categoria de actividades económicas. Terceiro, analisarei as consequências gerais resultantes da adopção da interpretação sugerida pelo Governo do Reino Unido, que, através da restrição do próprio âmbito de aplicação das normas de IVA, pretende impedir planos de evasão ao IVA.

1. O conceito de actividade económica e a distinção entre actividades lícitas e ilícitas

44. O raciocínio do Governo do Reino Unido, com o qual as recorrentes nos três processos e a Comissão não concordam, baseia-se, no essencial, numa analogia com uma série de acórdãos do Tribunal de Justiça, nos quais determinadas actividades ilícitas foram declaradas excluídas do âmbito de aplicação das normas do IVA (19). Na minha opinião, esta jurisprudência não sustenta a tese avançada pelo Governo do Reino Unido.

45. Segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma diferenciação generalizada entre actividades lícitas e ilícitas (20). Em princípio, mesmo as operações ilícitas se inscrevem no âmbito de aplicação da Sexta Directiva e estão sujeitas ao IVA (21). A única excepção verifica-se nos casos em que uma actividade se situa completamente fora do sector económico lícito (22). Esta excepção, no entanto, diz respeito apenas ao comércio de bens ou serviços que estão sujeitos a uma proibição total na Comunidade e que, por força da sua própria natureza e devido às suas características particulares, não podem ser integralmente comercializados ou introduzidos no circuito económico (23). Por exemplo, o fornecimento de estupefacientes ou de moeda falsa não se inserem no âmbito de aplicação da Sexta Directiva (24). Como tal, não se aplica às actividades em causa nos presentes processos, que dizem respeito a serviços de promoção e investimento imobiliário, ao fornecimento de próteses e medicamentos e à locação de bens imóveis. As operações em causa são, portanto, intrinsecamente lícitas, independentemente de terem sido realizadas de forma a evitar ou a diferir o pagamento de impostos. Nos presentes processos, a jurisprudência respeitante a actividades ilícitas e ao âmbito de aplicação da Sexta Directiva não tem, por isso, a relevância que lhe é atribuída pelo Governo do Reino Unido (25).

2. A importância do fim para a qualificação de uma actividade económica

46. O Reino Unido alega que, para identificar a natureza intrínseca de uma actividade, é necessário atender a todas as circunstâncias em que ocorre a operação em questão (26), e que essas circunstâncias devem incluir o fim para o qual a operação foi efectuada (27).

47. Nesta matéria, apoia-se em processos como o *Stockholm Lindöpark*, o *Faaborg/Gelting Linien* e o *Sinclair Collis*. No entanto, nestes processos, não se questionou que as actividades em causa fossem actividades de natureza económica. No processo *Faaborg/Gelting Linien*, a questão era saber se operações de restauração se qualificam como entregas de bens ou como prestações de serviços nos termos da Sexta Directiva (28). O processo *Stockholm Lindöpark* dizia respeito à questão de saber se a actividade de gestão de um terreno de golfe devia ser qualificada como locação de um bem imóvel ou como prestação de serviços relacionada com a prática do desporto ou da educação física, para efeitos de determinar se poderia ser considerada isenta de IVA (29). O processo *Sinclair Collis* dizia respeito à questão de saber se a concessão, pelo proprietário de um local, ao proprietário de uma máquina de venda automática de cigarros, do direito de instalar, utilizar e manter a máquina no interior do local corresponde a uma locação de bens imóveis (30). Nestes processos, o Tribunal de Justiça examinou as circunstâncias em que as actividades económicas foram exercidas para determinar a sua correcta qualificação ao abrigo da Sexta Directiva, e não para determinar se estavam abrangidas ou não pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva. Não se pode inferir de nenhum destes casos que uma actividade deixa de ser uma «actividade económica» quando exercida com o fim de evitar ou de diferir o pagamento do IVA.

48. É verdade que as operações em causa nos processos em apreço parecem ser meros instrumentos ou negócios indirectos para a execução de planos de evasão fiscal complexos. Todavia, a evasão fiscal continua a ser, em todo o caso, uma actividade não intrinsecamente ligada às variadas actividades comerciais objectivamente exercidas mediante retribuição em cada uma das operações específicas em causa. O objectivo da evasão fiscal é, assim, uma

circunstância exterior que não altera a natureza intrínseca e objectiva de cada uma dessas operações (31). Estas últimas têm de ser analisadas individualmente, à luz das circunstâncias objectivas relevantes, de forma a verificar se existe uma transferência de bens ou de serviços como contrapartida de uma retribuição económica e, conseqüentemente, a identificar a sua natureza intrínseca e objectiva.

49. De igual modo, a circunstância de as actividades privadas de um sujeito passivo permanecerem fora do âmbito de aplicação da Sexta Directiva também não apoia o argumento do Governo do Reino Unido. No processo *Wellcome Trust*, o Tribunal de Justiça analisou se a empresa *Wellcome* agia como investidor privado ou se exercia uma actividade comercial no quadro da gestão da sua carteira de investimentos. O Tribunal de Justiça considerou as circunstâncias do processo e concluiu que a *Wellcome* devia ser tratada como um consumidor final e não como um «sujeito passivo agindo nessa qualidade» na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. No processo *Enkler* (32), a questão era saber se a locação de uma autocaravana equivalia a uma forma de exploração de bens corpóreos «com o fim de auferir receitas com carácter de permanência» na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva. O Tribunal de Justiça considerou que uma autocaravana, «devido à sua natureza, é [um bem] susceptível de ser utilizado tanto para fins económicos como para fins privados» (33). Para poder determinar se a exploração de tal bem tem um fim económico, o Tribunal de Justiça declarou que se deve tomar em consideração circunstâncias como a natureza dos bens, a duração efectiva da locação do bem, o número de clientes e o montante das receitas (34). Não se argumenta, porém, nos presentes processos, que as operações em causa tenham sido efectuadas a título privado. Estas operações são actividades comerciais, apesar de terem sido efectuadas como instrumentos de planos de evasão ao IVA.

50. Além disto, contrariamente ao que é sugerido pelo Governo do Reino Unido, não decorre da posição defendida pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos *Breitsohl* (35) e *INZO* (36) que uma actividade é destituída da sua natureza económica quando exercida com a única intenção de dar origem a uma vantagem fiscal. A questão tratada nestes processos era a situação de um indivíduo que reclama a dedução de IVA e presta falsas declarações relativamente à sua qualidade de sujeito passivo. O Tribunal de Justiça declarou que, «[e]m situações fraudulentas ou abusivas, em que, por exemplo, o interessado simulou desenvolver uma actividade económica especial, mas procurou, na realidade, fazer entrar no seu património privado bens que podem ser objecto de dedução, a administração fiscal pode pedir, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas, uma vez que essas deduções foram concedidas com base em falsas declarações» (37).

51. Nos processos em apreço, não é alegado que as recorrentes pretendem recuperar IVA a montante com base em falsas declarações. Para além disto, deve distinguir-se a intenção de exercer actividades económicas, que é um requisito para se adquirir a qualidade de sujeito passivo, do fim dessas actividades, que, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, é irrelevante. Os presentes processos, ao contrário dos processos *Breitsohl* e *INZO*, dizem respeito ao fim das actividades económicas exercidas pelas recorrentes, e não à questão de saber se, de facto, as mesmas tinham intenção de prosseguir essas actividades enquanto sujeitos passivos. Com efeito, os serviços e bens foram efectivamente transferidos mediante retribuição, embora como parte de um esquema cuidadosamente orquestrado de maneira a criar um direito a recuperar o imposto a montante.

52. Segundo a interpretação das disposições relevantes da directiva, advogada pelo Governo do Reino Unido, ter em conta a intenção das partes numa operação reveste-se de uma importância decisiva para a caracterização das entregas e prestações dela resultantes como operações realizadas por um sujeito passivo no exercício de uma actividade económica, na acepção da

Sexta Directiva. Esta interpretação contraria o carácter objectivo do conceito de «actividade económica», que constitui uma característica fundamental do sistema do IVA, exigido pelo princípio da segurança jurídica, e não deve depender das intenções dos comerciantes envolvidos (38).

3. Combate à evasão ao IVA através da restrição do âmbito de aplicação das regras do IVA

53. O objectivo prosseguido pelo Governo do Reino Unido ao sugerir esta interpretação é combater as operações organizadas de evasão ao IVA através da restrição do âmbito de aplicação do próprio sistema do IVA. Por outras palavras, sempre que fossem identificadas, as operações destinadas a evitar ou a deferir o pagamento do IVA seriam simplesmente excluídas do âmbito de aplicação do regime do IVA. A meu ver, o Tribunal de Justiça não deverá acolher esta abordagem, uma vez que não é consentânea com a sua jurisprudência. Além do mais, se pretender afastar-se da sua abordagem habitual e optar pela tese apresentada pelo Governo do Reino Unido, o Tribunal de Justiça deve considerar na íntegra os problemas colocados por essa interpretação, que descreverei sucintamente nos parágrafos seguintes. Por último, deve chamar-se a atenção para a existência de alternativas menos drásticas, mais em consonância com o espírito e a natureza do sistema comum do IVA, para tratar eficazmente das operações organizadas de evasão fiscal. Esta questão será discutida mais adiante sob a epígrafe «Abuso de direito».

54. O ponto de vista do Reino Unido segundo o qual é importante tomar em consideração o objectivo de uma operação conduz, com efeito, ao paradoxo de essas transacções serem excluídas do âmbito de aplicação da Sexta Directiva pelo facto de as partes terem tentado, em primeiro lugar, evitar ou diferir o pagamento do IVA. Tal como a Comissão salientou na audiência, esta interpretação acabaria por poder ser usada não apenas pela Administração Fiscal para seu benefício, como nos presentes casos, mas também pelos sujeitos passivos. Estes últimos também poderiam, em princípio, alegar, à luz do objectivo da operação em causa, não terem realizado um determinado fornecimento no exercício de uma actividade económica, que ficaria, conseqüentemente, excluído do âmbito de aplicação do sistema do IVA. Isso é concebível, por exemplo, no processo Halifax, em que foi realizada uma determinada operação de prestação de serviços de construção entre a Halifax e a LPDS, que implicou, de facto, o pagamento pela Halifax de cerca de 164 000 GBP, incluindo cerca de 25 000 GBP de IVA. Esta operação, tal como as outras, foi também efectuada com a única intenção de evitar o pagamento do IVA (39). Por conseguinte, segundo a abordagem sugerida pelo Governo do Reino Unido, esta operação deveria aparentemente ser excluída do âmbito de aplicação do sistema do IVA, apesar de ter efectivamente dado lugar ao pagamento do IVA. Não me parece inteiramente claro o tratamento a dar a esta operação específica na perspectiva defendida pelo Governo do Reino Unido, de maneira a mantê-la no âmbito de aplicação da Sexta Directiva. Esta questão está intimamente ligada a outro problema derivado da interpretação advogada pelo Governo do Reino Unido.

55. Na realidade, como esclarece a decisão de reenvio no processo Halifax, quando se ignoram operações de evasão fiscal, excluindo-as do âmbito de aplicação do sistema do IVA, é necessário reconstituir a cadeia de fornecimentos e prestações para redefinir a identidade dos destinatários dessas entregas ou prestações que continuam sujeitas ao IVA. Muito provavelmente, os destinatários dessas entregas ou prestações não são os mencionados nos contratos ou nas facturas relativos às transacções ignoradas. Esta reconstituição levanta graves problemas.

56. Em primeiro lugar, pressupõe a existência de uma forma normal de executar, por exemplo, trabalhos de construção, nos processos Halifax e Huddersfield, e aquisições de medicamentos e próteses, no processo BUPA. Uma operação normal deste tipo seria a única abrangida pelo

sistema do IVA, mas há o risco de que seja uma pura ficção, já que não existe, em princípio, uma forma normal de prosseguir uma actividade económica. Não há nada de anormal, por exemplo, no facto de, em vez de contratar directamente serviços de construção com empresas do ramo, uma instituição bancária recorrer, para o efeito, a sociedades de promoção e investimento imobiliário como intermediárias. Nenhuma destas formas de exercer uma actividade comercial pode ser considerada mais normal do que outra. A escolha de qualquer uma delas para substituir as operações efectivamente realizadas pelas partes, mas ignoradas para efeitos de IVA, é meramente arbitrária.

57. Em segundo lugar, ignora transferências de propriedade reais ou prestações de serviços efectuadas mediante retribuição económica, para se concentrar no resultado geral do esquema considerado sujeito a IVA. Tal é incompatível com a característica típica do sistema comum do IVA, constante do artigo 2.º da Primeira e da Sexta Directivas, segundo a qual o IVA se aplica em cada operação relativamente a cada entrega ou prestação na cadeia de operações (40).

58. Ainda outro problema, e a meu ver por resolver, levantado pela interpretação sugerida pelo Governo do Reino Unido é a questão de saber se a intenção de obter uma vantagem fiscal tem de ser partilhada por todas as partes envolvidas no plano para que essas actividades sejam excluídas do âmbito de aplicação da Sexta Directiva. Com efeito, como foi referido pela Comissão na audiência, existe o perigo de que terceiros inocentes sejam afectados ao realizar ou receber entregas ou prestações recebidas ou efectuadas, respectivamente, por participantes em operações cujo único objectivo é a obtenção de vantagens fiscais. Este problema só pode ser resolvido de forma satisfatória, em minha opinião, através de uma recusa terminante em aceitar a interpretação, proposta pelo Governo do Reino Unido, do conceito de entrega ou prestação efectuada no exercício de actividades económicas por um sujeito passivo.

59. À luz das considerações precedentes, sou de opinião que a resposta do Tribunal de Justiça aos tribunais nacionais deve ser que os conceitos de «actividade económica» e de «entrega ou prestação» efectuada por um «sujeito passivo agindo nessa qualidade», para efeitos dos artigos 2.º e 4.º 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, devem ser interpretados no sentido de que cada uma das operações em causa tem de ser considerada objectivamente e em si mesma. A este respeito, é irrelevante o facto de uma entrega ou prestação ser realizada com a única intenção de obter uma vantagem fiscal.

B – *Abuso de direito*

60. Os órgãos jurisdicionais de reenvio levantam a questão de saber se o conceito de abuso de direito, previamente reconhecido pelo Tribunal de Justiça noutras áreas do direito comunitário, é também aplicável em matéria de IVA. Esta doutrina impediria os sujeitos passivos de obter uma vantagem fiscal resultante de operações realizadas com o único fim de assegurar essa vantagem fiscal.

61. O Tribunal de Justiça teve a oportunidade de declarar, em numerosos processos, o seu parecer sobre a questão do chamado «abuso de direito» ou *abuso sensu lato*, simplesmente «abuso». O Governo do Reino Unido, apoiado pelos Governos irlandês, neerlandês e francês e pela Comissão, baseia-se nessa jurisprudência para defender a opinião de que esta doutrina é também aplicável em matéria de IVA.

1. O conceito de abuso na jurisprudência do Tribunal de Justiça

62. Uma análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça revela, de modo consistente, vários

elementos convergentes quanto à noção de abuso no direito comunitário. Começando no contexto das liberdades fundamentais, o Tribunal de Justiça afirmou que não é permitido a uma pessoa subtrair-se abusivamente às normas de um Estado-Membro, com fundamento nessas liberdades (41). Esta ideia foi também reconhecida pelo Tribunal de Justiça noutros campos específicos, como o da segurança social, em relação ao qual declarou igualmente que não é permitida a obtenção de vantagens através de comportamentos abusivos ou fraudulentos (42). Noutros processos, no domínio da política agrícola comum, o Tribunal de Justiça declarou, seguindo a mesma lógica, que a aplicação da legislação relevante às restituições à exportação «não pode, em caso algum, ser alargada até abranger práticas abusivas de um exportador» (43). Ainda noutro processo neste último domínio, relativamente ao pagamento de montantes compensatórios sobre queijo proveniente de um país terceiro, importado na Alemanha, o Tribunal de Justiça afirmou que «se se pudesse provar que a importação e a reexportação destes queijos não foram realizadas no âmbito de transacções comerciais normais, mas apenas para beneficiar abusivamente da concessão de montantes compensatórios monetários», não seria devido o pagamento (44). Noutro tipo de processos, em matéria de direito das sociedades, o Tribunal de Justiça reconheceu igualmente que não deve ser permitido a um accionista prevalecer-se de uma disposição de direito comunitário para obter vantagens ilegítimas e manifestamente alheias ao objectivo da referida disposição (45). Mais recentemente, no processo Centros, onde se discutiu um alegado abuso do direito de estabelecimento, o Tribunal de Justiça reafirmou a sua posição, declarando que «um Estado-Membro tem o direito de tomar medidas destinadas a impedir que, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, alguns dos seus nacionais tentem subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional, e que os particulares não poderão, abusiva ou fraudulentamente, prevalecer-se das normas comunitárias» (46).

63. Esta última afirmação reflecte os dois contextos principais em que o conceito de abuso tem sido analisado pelo Tribunal de Justiça. Primeiro, quando as disposições de direito comunitário são invocadas abusivamente por uma pessoa, de forma a subtrair-se ao direito nacional. Segundo, quando uma pessoa se prevalece abusivamente das disposições de direito comunitário para obter vantagens de uma maneira que se opõe aos fins e objectivos dessas mesmas disposições (47).

64. A meu ver, desta jurisprudência decorre certamente um princípio geral de direito comunitário (48). O Tribunal de Justiça resumiu esta mesma ideia, afirmando que «os sujeitos da relação jurídica não poderão abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas comunitárias» (49). Todavia, este princípio, enunciado dessa forma abrangente e bastante circular, não é, em si mesmo, um instrumento útil para apreciar se um direito decorrente de determinada norma comunitária está a ser exercido de forma abusiva. Para o tornar aplicável, é necessária uma doutrina ou um critério mais elaborados a fim de determinar a ocorrência de um abuso (50).

65. A este respeito, resulta da jurisprudência anterior que o Tribunal de Justiça tenta alcançar um equilíbrio cauteloso entre deixar que os tribunais nacionais apreciem a questão do abuso em conformidade com as suas próprias normas nacionais relevantes (51) e assegurar que essa apreciação não atente contra o pleno efeito e a aplicação uniforme das disposições de direito comunitário alegadamente invocadas de modo abusivo (52). Consequentemente, o Tribunal de Justiça desenvolveu o parâmetro segundo o qual essa apreciação deve ser feita a nível nacional. Primeiro, a apreciação do abuso tem de se basear em elementos de prova objectivos. Segundo, e mais importante ainda, tem de ser feita em conformidade com os fins e objectivos do preceito de direito comunitário alegadamente invocado de forma abusiva (53). A este respeito, na medida em que a determinação desse fim é uma questão de interpretação, o Tribunal de Justiça excluiu expressamente, em vários casos, a existência de um abuso (54).

66. No entanto, no processo Emsland-Stärke (55), o Tribunal de Justiça deu mais um passo ao

formular uma doutrina do abuso mais elaborada. Perguntou-se ao Tribunal de Justiça se um exportador poderia perder o direito a uma restituição à exportação, apesar de as formalidades impostas para a concessão da restituição estarem satisfeitas de acordo com as disposições relevantes do Regulamento (CEE) n.º 2730/79 da Comissão, de 29 de Novembro de 1979, que estabelece regras comuns de aplicação do regime das restituições à exportação para os produtos agrícolas (56). No essencial, os produtos em causa tinham sido alvo de um esquema de «inversão», ao abrigo do qual foram exportados e introduzidos no mercado de um Estado terceiro para consumo interno mas imediatamente reimportados no seio da Comunidade, em bruto e pelos mesmos meios de transporte.

67. Consequentemente, o Tribunal de Justiça declarou que as disposições de direito comunitário em causa deviam ser interpretadas no sentido de que se perde o direito à restituição no caso de abuso. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça apresentou um critério para aferir a existência de um abuso, que consiste, primeiro, «[n]um conjunto de circunstâncias objectivas das quais resulte que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação comunitária, o objectivo pretendido por essa legislação não foi alcançado» (57) e, segundo, «[n]um elemento subjectivo que consiste na vontade de obter [uma vantagem] que resulta da legislação comunitária, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção» (58). É basicamente este critério que o Governo do Reino Unido sustenta dever também ser aplicado no âmbito do sistema comum do IVA, independentemente da inexistência de disposições que expressamente o estabeleçam, quer na Sexta Directiva quer no direito nacional.

68. Existe, fundamentalmente, um padrão constante na jurisprudência relativa ao conceito de abuso (nem sempre referido como abuso de direito), acima mencionada, na qual a apreciação do abuso se baseia na questão de saber se o direito reivindicado é consentâneo com as finalidades das normas que lhe dão formalmente origem (59). A pessoa que reivindica o direito fica assim impedida de o invocar apenas no caso em que se prevaleça da norma de direito comunitário que formalmente confere esse direito para obter «vantagens ilegítimas e manifestamente alheias ao objectivo da referida disposição» (60). Em contrapartida, quando o exercício do direito ocorre dentro dos limites impostos pelos objectivos e resultados prosseguidos pela disposição de direito comunitário em causa, não existe um abuso, mas simplesmente o exercício legítimo do direito (61).

69. Entendo, por isso, que esta noção de abuso é aplicável como um *princípio que rege a interpretação do direito comunitário*, conforme afirmou a Comissão nas suas observações escritas (62). O factor decisivo para se poder afirmar a existência de um abuso é o âmbito teleológico das normas comunitárias invocadas (63), que precisa de ser definido para se determinar se o direito reivindicado é, com efeito, conferido por esses preceitos, na medida em que não é manifestamente excluído do seu âmbito. Assim se explica a razão pela qual o Tribunal de Justiça se refere com frequência não a abuso de direito mas simplesmente a abuso.

70. A este respeito, o que é referido no acórdão Emsland?Stärke como elemento subjectivo do abuso não afecta a natureza interpretativa da noção de abuso de direito comunitário (64). Neste acórdão, o Tribunal de Justiça associou este elemento subjectivo à conclusão de que a situação que deu origem à aplicação de uma determinada norma comunitária era simplesmente artificial. Entendo que esta conclusão de artificialidade não se deve basear numa apreciação das intenções subjectivas daqueles que reivindicam o direito. A natureza artificial de certos acontecimentos ou operações deve logicamente ser determinada com base num conjunto de circunstâncias objectivas verificadas em cada caso particular. Além do mais, este raciocínio está de acordo com a referência do Tribunal de Justiça, ainda no acórdão Emsland?Stärke, ao «único objectivo» de uma actividade ou de um comportamento como um elemento indispensável que fundamenta a conclusão de que existiu um abuso de normas de direito comunitário (65). Quando o Tribunal de

Justiça entende que existe um abuso sempre que a actividade em causa não possa ter outra finalidade ou justificação a não ser desencadear a aplicação das disposições de direito comunitário de forma contrária à sua finalidade, isso equivale, a meu ver, a adoptar um critério objectivo para a apreciação do abuso. É verdade que esses elementos objectivos revelarão que a pessoa ou as pessoas envolvidas nessa actividade tinham, muito provavelmente, a intenção de abusarem das normas de direito comunitário. Mas essa intenção não é decisiva para a apreciação do abuso. É decisiva, sim, a própria actividade, objectivamente considerada. A este respeito, basta imaginar, por exemplo, um caso em que A se limita, sem grande reflexão, a seguir o conselho de B e a exercer uma actividade para a qual não existe outra justificação senão assegurar uma vantagem fiscal para A. O facto de A não ter tido a intenção subjectiva de abusar do direito comunitário não é, certamente, um factor relevante na apreciação do abuso. O que interessa não é o estado de espírito real de A, mas o facto de a actividade não ter, objectivamente falando, qualquer outra justificação senão assegurar uma vantagem fiscal.

71. Em minha opinião, não é, portanto, a procura das obscuras intenções subjectivas das partes que deve determinar a existência do elemento subjectivo referido no acórdão Emsland/Stärke. Pelo contrário, a intenção de as partes obterem ilegitimamente uma vantagem do direito comunitário pode simplesmente ser inferida do carácter artificial da situação a apreciar à luz de um conjunto de circunstâncias objectivas. Se se provar que essas circunstâncias objectivas existem, importa concluir que a pessoa que invoca o sentido literal de uma norma de direito comunitário para reivindicar um direito que se opõe aos seus próprios fins não merece que esse direito seja protegido. Nestas circunstâncias, a norma jurídica em causa deve ser interpretada, contrariamente ao seu sentido literal, no sentido de que não confere, de facto, o direito. Em minha opinião, o que está no cerne da doutrina do abuso no direito comunitário é a consideração do fim objectivo das regras comunitárias e das actividades exercidas, e não as intenções subjectivas das pessoas. Parece-me, por conseguinte, que o uso do conceito «abuso de direito» para descrever o que é, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, no essencial, o princípio da interpretação do direito comunitário pode, na verdade, ser enganador (66). Prefiro, por isso, utilizar a expressão «proibição do abuso de normas de direito comunitário», referindo-me a «abuso de direito» somente por razões de simplicidade.

72. Examinarei agora a questão, nos presentes processos, da aplicabilidade deste princípio da interpretação do direito comunitário ao domínio concreto do sistema comum do IVA harmonizado e, caso seja aplicável, à formulação dos critérios para a sua aplicação neste domínio.

2. A aplicabilidade do princípio da proibição do abuso de normas de direito comunitário no sistema comum do IVA

73. Tal como o advogado-geral G. Tesouro afirmou, «qualquer ordenamento que aspire a um mínimo de exaustão deve conter medidas, por assim dizer, de autotutela, a fim de evitar que os direitos por ele conferidos sejam exercidos de maneira abusiva, excessiva ou destorcida. Tal exigência não é inteiramente estranha ao direito comunitário» (67). Sou de opinião que o sistema comum do IVA não está, ele também, imune ao risco, inerente a todos os ordenamentos jurídicos, de que possam ser realizadas acções que, embora observem formalmente os termos de uma norma jurídica, equivalem a uma exploração abusiva das possibilidades deixadas em aberto por essa norma, contrariamente aos seus fins e objectivos.

74. É difícil, portanto, conceber o sistema comum do IVA como uma espécie de domínio livre de abusos, no âmbito da ordem jurídica comunitária, onde esse princípio não tivesse de ser respeitado. Não há razão alguma para que esse princípio geral de direito comunitário tenha de depender, nesta matéria, de uma declaração expressa do legislador no sentido de que as disposições das directivas do IVA também não fogem à regra, confirmada constantemente pelo

Tribunal de Justiça, segundo a qual nenhuma disposição de direito comunitário pode ser formalmente invocada para assegurar vantagens manifestamente contrárias aos seus fins e objectivos. Tal regra, concebida como um princípio de interpretação, constitui uma válvula de segurança indispensável para proteger os objectivos de todas as disposições de direito comunitário contra a sua aplicação formalista, baseada unicamente no seu sentido mais óbvio (68). A ideia de que esta noção pode igualmente ser aplicada no domínio do IVA é inteiramente consentânea com a posição recentemente adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Gemeente Leusden, de acordo com a qual «a luta contra possíveis fraudes, evasões e abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva» (69).

75. Na medida em que é concebido como um princípio geral de interpretação, este princípio não necessita de um reconhecimento legislativo explícito por parte do legislador comunitário para se tornar aplicável às disposições da Sexta Directiva. Por conseguinte, do simples facto de não existir na Sexta Directiva uma disposição que estabeleça expressamente um princípio de interpretação por força do qual sejam proibidos os abusos – podendo o mesmo aplicar-se, como observou o Governo irlandês na audiência, por exemplo, aos princípios da segurança jurídica ou da protecção da confiança legítima – não se pode concluir que foi intenção do legislador comunitário excluir esse princípio da referida directiva. Em contrapartida, mesmo que existisse uma disposição na Sexta Directiva consagrando expressamente este princípio, poderia ser considerada, conforme salientou a Comissão, uma mera declaração ou codificação de um princípio geral existente (70).

76. Precisamente por estas mesmas razões, não posso concordar com a sugestão apresentada pelas recorrentes nos processos em apreço, de que a aplicação de um princípio geral de proibição do abuso no contexto da Sexta Directiva tem de depender da adopção, por cada Estado-Membro, de legislação nacional adequada contra a evasão fiscal, em conformidade com o procedimento estabelecido no artigo 27.º da Sexta Directiva (71). Se esta posição fosse aceite, o sistema comum do IVA tornar-se-ia num domínio jurídico especial, onde praticamente qualquer comportamento oportunista adoptado pelos sujeitos passivos, com base no sentido literal das suas disposições, para obter ilegitimamente vantagens fiscais da Administração Fiscal, teria de ser tolerado, a menos que os Estados-Membros tivessem previamente adoptado medidas legislativas que proibissem tal comportamento.

77. Em resumo, não vejo por que razão as regras do IVA não devem ser interpretadas de acordo com o princípio geral da proibição do abuso de direito comunitário. É verdade que o direito fiscal é frequentemente dominado por preocupações legítimas de segurança jurídica, que derivam, em especial, da necessidade de garantir a previsibilidade dos encargos financeiros impostos aos contribuintes e do princípio da legalidade («no taxation without representation»). Basta, contudo, uma análise comparativa da legislação dos Estados-Membros para esclarecer que essas preocupações não excluem a utilização de certas disposições gerais e de conceitos indeterminados no domínio do direito fiscal, a fim de combater a evasão fiscal ilegítima (72). A segurança jurídica deve ser equacionada com outros valores do sistema jurídico. O direito fiscal não deve tornar-se numa espécie de faroeste jurídico, em que praticamente todo o tipo de comportamento oportunista tem de ser tolerado desde que seja conforme com uma interpretação formalista estrita das disposições fiscais relevantes e que o legislador não tenha expressamente tomado medidas para impedir esse comportamento.

78. O artigo 27.º da Sexta Directiva não exclui a adopção de uma doutrina do abuso para a interpretação das normas comuns em matéria de IVA. É verdade que o Tribunal de Justiça tem reiteradamente declarado que os Estados-Membros estão obrigados a observar todas as disposições da Sexta Directiva e que não se podem prevalecer, contra um sujeito passivo, de uma norma derogatória do sistema da directiva que não tenha sido introduzida nos termos do

artigo 27.º (73). A necessidade de se evitar a fraude ou a evasão fiscal não pode, assim, justificar a adopção de *medidas nacionais* em derrogação da directiva que não sejam as adoptadas em conformidade com o procedimento estipulado no artigo 27.º da mesma directiva (74). Além disso, só são autorizadas as derrogações proporcionadas e necessárias para atingir os objectivos expressamente referidos no artigo 27.º (75).

79. Todavia, a proibição do abuso de direito comunitário, visto como um princípio de interpretação, não dá origem a derrogações das disposições da Sexta Directiva. O resultado da sua aplicação é que a disposição jurídica *interpretada* não pode ser considerada como conferindo o direito em causa uma vez que o direito reivindicado é manifestamente alheio às finalidades e aos objectivos prosseguidos pela disposição abusivamente invocada. A este respeito, e ainda mais importante, da aplicação deste princípio de interpretação não resulta necessariamente que as actividades económicas exercidas devam ser ignoradas para efeitos de IVA ou excluídas do âmbito de aplicação da Sexta Directiva. Uma interpretação da Sexta Directiva segundo este princípio tem forçosamente o efeito mais evidente que se podia esperar no contexto da interpretação jurídica: que, contrariamente ao sentido literal da disposição jurídica, o direito não é, de facto, conferido. Se esta interpretação der origem a qualquer tipo de derrogação, será uma derrogação apenas da letra da norma, e não da norma em si mesma, que é mais abrangente do que o seu elemento literal. Para além disso, a aplicação deste princípio de interpretação *comunitário* respeita plenamente o objectivo da aplicação uniforme das regras do IVA em todos os Estados-Membros, que está subjacente às condições processuais e aos limites da adopção de medidas nacionais destinadas a impedir determinados tipos de fraude ou evasão fiscal impostos pelo artigo 27.º

80. Em consequência, não existe nenhum conflito entre a aplicação do princípio da interpretação do direito comunitário, que proíbe o abuso do sistema comum do IVA, e o procedimento estipulado no artigo 27.º, relativo à introdução, pelos Estados-Membros, de medidas especiais *em derrogação* da Sexta Directiva, para impedir determinados tipos de fraude ou evasão.

81. Não concordo também com a objecção levantada por algumas das recorrentes, de que este princípio da interpretação do direito comunitário que proíbe o abuso não se pode aplicar ao direito à dedução do imposto a montante porque este direito é conferido pelas disposições internas de transposição da Sexta Directiva. O direito à dedução é conferido pela Sexta Directiva. Trata-se de um direito comunitário com fundamento jurídico no artigo 17.º da Sexta Directiva e cujo conteúdo não deixa, além do mais, qualquer margem de manobra aos Estados-Membros quanto à sua aplicação (76). Desde que essas disposições de direito comunitário se destinem a atingir certos fins e resultados, as normas internas que as transpõem têm de ser interpretadas e aplicadas pelas autoridades nacionais em conformidade com esses fins (77). Por isso, na medida em que este princípio da interpretação do direito comunitário visa assegurar que os fins e objectivos do direito comunitário, em especial os das disposições da Sexta Directiva que consagram o direito à dedução do imposto a montante, não sejam distorcidos, a mesma interpretação tem também de ser seguida pelas autoridades nacionais na aplicação das suas normas de direito interno relativas à dedução do imposto a montante (78). Além do mais, concordo com a Comissão quando observa que é irrelevante a circunstância de o Tribunal de Justiça ter desenvolvido um conceito de abuso, por exemplo, no acórdão *Emsland-Stärke*, no contexto de um regulamento e numa situação que envolveu fundos comunitários, e não no contexto da Sexta Directiva. O que é relevante é o facto de o IVA ser regido por um sistema uniforme e de as suas disposições deverem ser interpretadas uniformemente. Devo salientar que, no acórdão *Gemeente Leusden*, o Tribunal de Justiça já evocou expressamente a noção de abuso, enunciada no acórdão *Emsland-Stärke*, ao apreciar esta noção no contexto da Sexta Directiva (79).

82. As maiores dificuldades e objecções à aplicação deste princípio de interpretação à Sexta

Directiva relacionam-se com a formulação dos critérios de acordo com os quais o mesmo deve funcionar nesse domínio específico. É necessário ter em consideração, a este respeito, os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima.

3. A interpretação do conceito de abuso no direito comunitário, tal como é aplicável ao sistema do IVA, segundo os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima dos contribuintes

83. Os critérios para aplicar, no domínio do IVA, o princípio da interpretação que proíbe o abuso de direito comunitário devem ser estabelecidos à luz das características específicas e dos princípios deste sistema harmonizado. O critério de referência para apreciação do abuso enunciado no processo *Emsland-Stärke* fornece uma importante orientação nessa matéria, mas as particularidades do IVA como imposto de carácter objectivo significam que não é recomendável uma transposição automática. Para além disso, a inexistência de um critério único para a aplicação do princípio da proibição do abuso em todos os domínios do direito comunitário deve ser considerada perfeitamente natural em direito comunitário, tal como é em qualquer ordenamento jurídico nacional (80).

84. A definição do alcance deste princípio de direito comunitário, tal como é aplicável ao sistema comum do IVA, consiste, em última análise, em determinar os limites aplicáveis à interpretação das disposições das directivas do IVA que conferem certos direitos aos sujeitos passivos. Nesta matéria, a análise objectiva da proibição do abuso tem de ser equacionada com os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima, que também «fazem parte da ordem jurídica comunitária» (81) e à luz dos quais devem ser interpretadas as disposições da Sexta Directiva (82). Decorre destes princípios que os contribuintes têm direito a saber antecipadamente qual vai ser a sua situação fiscal e, para esse efeito, a basear-se no sentido óbvio da letra da legislação em matéria de IVA (83).

85. Além disso, o Tribunal de Justiça tem reiteradamente declarado, em consonância com a posição geralmente aceite pelos Estados-Membros em matéria fiscal, que os contribuintes podem optar por organizar os seus negócios de forma a limitar a sua dívida fiscal. No processo *BLP Group*, o Tribunal de Justiça declarou que «a opção, por um empresário, entre operações isentas e operações tributáveis pode basear-se num conjunto de elementos, designadamente em considerações de natureza fiscal relativas ao regime do IVA» (84). Não existe qualquer obrigação jurídica de gerir um negócio de maneira a maximizar a receita fiscal do Estado. O princípio essencial é a liberdade de optar, na gestão de um negócio, pela via da menor tributação, de forma a minimizar os custos (85). Por outro lado, esta liberdade de opção existe apenas no âmbito das possibilidades permitidas pelo regime jurídico do IVA. O objectivo normativo do princípio da proibição do abuso no âmbito do sistema do IVA é, precisamente, definir o leque de opções que as normas comuns do IVA deixaram abertas aos sujeitos passivos. Esta definição deve ter em consideração os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima dos contribuintes.

86. Por força destes princípios, o alcance do princípio da interpretação do direito comunitário que proíbe o abuso das normas do IVA deve ser definido de maneira a não afectar o tráfego comercial legítimo. No entanto, o potencial impacto negativo é evitado se a proibição do abuso for interpretada no sentido de que o direito reivindicado por um sujeito passivo apenas é excluído no caso de o exercício da actividade económica relevante não ter outra explicação objectiva que não seja permitir essa reivindicação junto da Administração Fiscal e de o reconhecimento do direito ir contra os objectivos e resultados visados pelas disposições relevantes do sistema comum do IVA. Uma actividade económica desse tipo, mesmo que não seja ilícita, não merece ser protegida pelos princípios de direito comunitário da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima,

uma vez que o seu único objectivo provável é subverter os fins do próprio sistema jurídico.

87. Parece-me, por conseguinte, que o conceito de abuso consagrado no direito comunitário, aplicável ao sistema do IVA, assenta num critério que compreende dois elementos. A presença de ambos os elementos é necessária para se determinar a existência de um abuso de normas de direito comunitário nesta área. O primeiro corresponde ao elemento subjectivo referido pelo Tribunal de Justiça no acórdão Emsland-Stärke, sendo, porém, subjectivo apenas na medida em que visa a determinação da finalidade das actividades em causa. Esta finalidade – que não deve ser confundida com a intenção subjectiva dos participantes nessas actividades – é objectivamente determinada com base na inexistência de qualquer outra justificação económica para a actividade que não seja a de criar uma vantagem fiscal. Por conseguinte, este elemento pode ser considerado um *elemento de autonomia*. De facto, ao aplicá-lo, as autoridades nacionais têm de determinar se a actividade em causa possui algum fundamento independente, que, fora as considerações fiscais, seja susceptível de lhe proporcionar, nas circunstâncias do caso concreto, alguma justificação económica.

88. O segundo elemento do critério proposto corresponde ao chamado elemento objectivo, referido no acórdão Emsland-Stärke. É, de facto, um elemento teleológico, em função do qual a finalidade e os objectivos das normas comunitárias alegadamente abusadas são comparados com a finalidade e os resultados alcançados pela actividade em causa. Este segundo elemento é importante não só porque fornece um padrão em relação ao qual são apreciados a finalidade e os resultados da actividade em causa mas também porque proporciona uma salvaguarda para os casos em que o único objectivo da actividade pode ser diminuir a dívida fiscal, mas em que esse objectivo é, na realidade, o resultado de uma opção entre diferentes regimes fiscais que o legislador comunitário pretendeu deixar em aberto. Por isso, quando não exista contradição entre o reconhecimento do pedido apresentado pelo sujeito passivo e os fins e resultados prosseguidos pela disposição jurídica invocada, não pode ser declarado qualquer abuso.

89. A proibição do abuso, como princípio de interpretação, já não é relevante nos casos em que a actividade económica exercida possa ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais da Administração Fiscal. Em tais circunstâncias, interpretar uma disposição jurídica no sentido de que não confere tal vantagem, com base num princípio geral abstracto, seria atribuir à Administração Fiscal um poder discricionário excessivamente amplo para decidir qual dos objectivos de determinada transacção deve ser considerado predominante. Introduziria um elevado grau de incerteza relativamente às legítimas opções dos operadores económicos e afectaria as actividades económicas que claramente merecem protecção, desde que estas se justifiquem, pelo menos em alguma medida, por objectivos comerciais comuns.

90. Não restam grandes dúvidas de que, também nesses casos, em que as actividades se justificam por um conjunto de considerações fiscais e não fiscais, deve ser reconhecida a possibilidade de se introduzirem restrições adicionais aos pedidos decorrentes de actividades que, em medidas variáveis, procuram predominantemente obter vantagens fiscais. Para este efeito, contudo, vai ser preciso adoptar medidas legislativas nacionais adequadas. A mera interpretação não será suficiente. Tais medidas podem incluir disposições mais gerais contra o abuso, do tipo adoptado em alguns Estados-Membros, aplicáveis nomeadamente ao IVA, as quais podem diferir no seu alcance, no seu *modus operandi* ou nos seus efeitos, da aplicação, em matéria de IVA, do princípio da interpretação de direito comunitário que consiste na proibição do abuso (86). Em qualquer caso, esta legislação tem de ser consentânea com o procedimento do artigo 27.º e os limites estabelecidos a esse respeito pelo Tribunal de Justiça (87).

91. Com base na análise precedente, sou, portanto, de opinião que existe um princípio da interpretação do direito comunitário que proíbe o abuso das disposições comunitárias, também

ele aplicável à Sexta Directiva. Nos termos deste princípio, as disposições da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que não conferem direitos que possam parecer acessíveis em virtude da sua aceção literal, nos casos em que se verifiquem dois elementos objectivos. Primeiro, quando os objectivos e resultados prosseguidos pelas disposições jurídicas que dão formalmente origem à vantagem fiscal invocada ficassem frustrados se esse direito fosse conferido. Segundo, quando o direito invocado resulte de actividades económicas para as quais não existe objectivamente outra justificação senão dar origem ao direito reivindicado.

4. A finalidade das disposições da Sexta Directiva quanto ao direito à dedução e a sua interpretação segundo o princípio da proibição do abuso do direito comunitário

92. Os três processos em apreço envolvem um alegado abuso das disposições comunitárias que conferem um direito à dedução do IVA a montante. De acordo com o critério do abuso acima descrito, é necessário determinar, em primeiro lugar, as finalidades e os objectivos das disposições da Sexta Directiva que regulam o direito à dedução. Os tribunais nacionais serão então capazes de determinar, nos litígios que lhes são submetidos, se essas finalidades seriam atingidas caso o direito à dedução ou ao reembolso do IVA a montante fosse reconhecido como acessível às recorrentes, nas circunstâncias em que estas o invocam.

93. Resulta claramente do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, *a contrario*, que quando um sujeito passivo efectua entregas de bens ou prestações de serviços isentas de IVA, não tem qualquer direito a deduzir o IVA pago a montante sobre os bens ou serviços utilizados nessas entregas ou prestações isentas (88). Para além disso, o Tribunal de Justiça declarou a este respeito que «os bens ou serviços em causa devem apresentar uma relação directa e imediata com as operações sujeitas a imposto» (89). Não basta estarem apenas indirectamente relacionados com as operações tributáveis do sujeito passivo, uma vez que tal exigiria que se considerasse o fim último prosseguido pelo sujeito passivo, e isso é irrelevante aqui (90). O direito de um sujeito passivo deduzir do imposto devido a jusante o IVA pago a montante sobre as entregas ou prestações tributáveis constitui um corolário do princípio da neutralidade (91). Com efeito, o IVA é um imposto geral indirecto sobre o consumo, destinado a ser suportado pelos consumidores individualmente (92). De forma equivalente, o mesmo princípio exige que um sujeito passivo *não* tenha o direito a deduzir ou a recuperar o IVA pago a montante sobre as entregas ou prestações que lhe foram efectuadas para as suas operações isentas. Desde que não seja cobrado IVA sobre os bens fornecidos ou os serviços prestados por sujeitos passivos, a Sexta Directiva procura necessariamente impedir que estes últimos recuperem o IVA a montante correspondente. Daqui resulta a consequência sublinhada pela Comissão na audiência de que, na aceção da Sexta Directiva, a isenção de IVA não significa que esta directiva tivesse por objectivo libertar completamente o consumidor final de toda a carga fiscal (93).

94. No entanto, nos três processos aqui em apreço, decorre dos pedidos de decisão prejudicial que, na prática, os sujeitos passivos que, de acordo com os objectivos do regime das deduções do IVA agora descrito, não deviam poder deduzir ou recuperar o IVA pago a montante, excepto numa proporção limitada, executaram planos que lhes permitiram contornar esse resultado e recuperar a totalidade do IVA a montante. No processo BUPA, que é ligeiramente diferente, o plano adoptado permitiu, na realidade, à BUPA continuar a beneficiar do regime de taxa zero que deixou de vigorar no Reino Unido a partir de 1 de Janeiro de 1998, tendo sido substituído pelo regime de isenção sem qualquer direito à dedução (94).

95. Compete, de qualquer forma, aos tribunais nacionais determinar se, nos processos em apreço, o reconhecimento do direito à dedução ou ao reembolso do IVA a montante a favor dos sujeitos passivos que o solicitam é compatível com os fins e objectivos prosseguidos pelas disposições relevantes da Sexta Directiva, tal como foram acima identificados. Se os órgãos

jurisdicionais de reenvio julgarem que esses objectivos foram apenas parcialmente atingidos – na medida em que os sujeitos passivos isentos têm direito a recuperar determinada proporção de IVA a montante –, as disposições da Sexta Directiva que regulam a dedução devem ser interpretadas no sentido de que conferem aos sujeitos passivos em causa o direito a recuperar o IVA a montante, nessa proporção. Isto é o que acontece nos processos Halifax e Huddersfield, em que essas duas entidades parcialmente isentas podiam aparentemente recuperar o IVA a montante, embora apenas numa parte limitada calculada numa base proporcional.

96. Quanto ao segundo elemento de interpretação do princípio da proibição do abuso de normas de direito comunitário, compete igualmente aos tribunais nacionais determinar se, nos litígios que lhes são submetidos, as actividades económicas exercidas pelos sujeitos passivos em causa são prosseguidas com outro fim que não a obtenção de uma vantagem fiscal. Por outras palavras, os tribunais nacionais terão de determinar se as actividades em causa podem ser entendidas como tendo uma justificação económica autónoma, não relacionada com o simples objectivo de evitar ou diferir o pagamento de IVA.

97. Se, nestes casos, os tribunais nacionais julgarem que esses dois elementos estão presentes, há então que concluir que as disposições relevantes da Sexta Directiva relativas ao direito à dedução ou ao reembolso do IVA a montante, interpretadas correctamente em conformidade com o princípio da proibição do abuso de direito comunitário, não conferem esse direito ou apenas o conferem parcialmente.

5. A interpretação do artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva na medida em que é relevante para o processo BUPA

98. Para concluir a minha análise, examinarei determinados aspectos específicos do processo BUPA que, a meu ver, justificam um tratamento separado, à luz do segundo parágrafo do artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

99. No processo BUPA, os acordos em causa facilitam, na prática, o reembolso do IVA a montante sobre a aquisição de bens durante o período em que esse direito já não existia. Os acordos de pré-pagamento desempenham um papel central na garantia de sucesso do plano adoptado de optimização do IVA. Nesta matéria, chamo a atenção para o facto de, como resulta do despacho de reenvio, os acordos de pré-pagamento se referirem expressamente a qualquer dos «medicamentos [ou próteses] que a BHL [ou GDL] podem pretender comprar» de entre os descritos genericamente nas listas anexas aos acordos de pré-pagamento. Não só esses medicamentos e próteses serão especificados no futuro pela BHL ou GDL como também qualquer uma das partes pode resolver o contrato unilateralmente, despoletando essa resolução o reembolso total de todos os montantes pré-pagos ainda não usados para a aquisição de medicamentos ou próteses.

100. O texto do segundo parágrafo do artigo 10.º, n.º 2, refere-se a situações em caso de «pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços». Este segundo parágrafo do artigo 10.º, n.º 2, interpretado correctamente, exige, em minha opinião, que, para um pagamento por conta de bens ou serviços ser abrangido por esta norma, esses bens ou serviços têm de ser especificamente identificados no momento do pagamento por conta. Um simples pagamento por conta de bens indicados genericamente numa lista, a partir da qual o comprador pode vir a escolher um ou mais artigos, ou nenhum, podendo resolver o contrato unilateralmente em qualquer momento e recuperar o saldo não utilizado do pré-pagamento efectuado, não é suficiente para caracterizar esse pré-pagamento como um pagamento «por conta», na acepção do segundo parágrafo do artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Nestas circunstâncias, na medida em que possam ser caracterizados pelo órgão jurisdicional de reenvio essencialmente como contratos para aquisição futura no sentido acima descrito, os acordos de pré-pagamento

idênticos àqueles em causa no processo BUPA não estão abrangidos pelo segundo parágrafo do artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

101. No entanto, se o órgão jurisdicional de reenvio considerar que os factos no processo BUPA são incompatíveis com a interpretação aqui sugerida relativamente ao segundo parágrafo do artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva, será ainda possível apreciar o abuso das disposições de direito comunitário respeitantes ao direito à dedução do IVA a montante. Na minha opinião, tal abuso existe se os acordos de pré-pagamento executados no processo BUPA tiverem sido celebrados sem qualquer outra justificação, em termos que o tribunal nacional apreciará objectivamente, a não ser obter um resultado prático que frustra os objectivos prosseguidos pelo regime das deduções do sistema comum do IVA aplicável após 1 de Janeiro de 1998, ou seja, a isenção sem direito à dedução.

IV – Conclusão

102. À luz das considerações precedentes, sou de opinião que o Tribunal de Justiça deve responder às questões submetidas pelo VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), pela High Court of Justice (Reino Unido), e pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), do seguinte modo:

– Nos processos C-255/02 e C-223/03:

1) Os conceitos de «actividade económica» e de «entrega ou prestação» efectuada por um «sujeito passivo agindo nessa qualidade», para efeitos dos artigos 2.º e 4.º 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, devem ser interpretados no sentido de que cada uma das operações em causa tem de ser considerada objectivamente e em si mesma. A este respeito, é irrelevante o facto de uma entrega ou prestação ser realizada com a única intenção de obter uma vantagem fiscal.

2) A Directiva 77/388 deve ser interpretada no sentido de que não confere a um sujeito passivo o direito à dedução ou ao reembolso do IVA a montante, de acordo com o princípio da interpretação do direito comunitário que proíbe o abuso das disposições de direito comunitário, se se verificarem dois elementos objectivos, a ser apreciados pelos tribunais nacionais. Primeiro, quando os objectivos e resultados prosseguidos pelas disposições jurídicas que dão formalmente origem ao direito ficassem frustrados se o direito reivindicado fosse efectivamente conferido. Segundo, quando o direito invocado resulte de actividades para as quais não existe outra justificação senão dar origem ao direito reivindicado.

– No processo C-419/02:

1) Os conceitos de «actividade económica» e de «entrega ou prestação» efectuada por um «sujeito passivo agindo nessa qualidade», para efeitos dos artigos 2.º e 4.º 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, devem ser interpretados no sentido de que cada uma das operações em causa tem de ser considerada objectivamente e em si mesma. A este respeito, é irrelevante o facto de uma entrega ou prestação ser realizada com a única intenção de obter uma vantagem fiscal.

2) O artigo 10.º, n.º 2, da Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que quando um pagamento é efectuado por conta de bens não especificados, indicados genericamente numa lista

a partir da qual o comprador pode vir a escolher um ou mais artigos, ou nenhum, podendo resolver o contrato unilateralmente em qualquer momento e recuperar o saldo do pagamento ainda não utilizado na aquisição de bens indicados na lista e não especificados pelo comprador, tal pagamento não deve ser considerado como tendo sido efectuado, na acepção do segundo parágrafo do artigo 10.º, n.º 2, «por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços» e, por conseguinte, não deve tornar o imposto sobre o valor acrescentado «exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido».

1 – Língua original: português.

2 – JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 – Com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18).

4 – Com a redacção que estava em vigor antes de ser alterada pela Directiva 2004/7/CE do Conselho, de 20 de Janeiro de 2004 (JO L 27, p. 44).

5 – De acordo com o segundo parágrafo do artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o *pro rata* de dedução do imposto a montante é calculado anualmente.

6 – Nos termos deste artigo, «[p]oder-se-ão manter as isenções com reembolso do imposto pago no estágio anterior e as taxas reduzidas inferiores à taxa mínima estabelecida no n.º 3 do artigo 12.º em matéria de taxas reduzidas que se encontrem em vigor em 1 de Janeiro de 1991, estejam em conformidade com o direito comunitário e preencham as condições definidas no último travessão do artigo 17.º da Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967».

7 – A Section 6(4) do Value Added Tax Act 1994 (lei do IVA) dispõe, em termos semelhantes, que: «[s]e, antes do momento relevante para efeitos da subsecção (2) ou (3) desta Section, a pessoa que entrega o bem ou presta o serviço emite uma factura relativa ao IVA, ou se, antes do momento relevante para efeitos da subsecção (2)(a) ou (b) ou (3) desta Section, recebe o respectivo pagamento, a entrega ou prestação será considerada, na medida em que se encontra prevista na factura ou pagamento, como tendo ocorrido no momento em que a factura foi emitida ou o pagamento foi recebido». Além disso, nos termos da Section 10(2) do Value Added Tax Act 1994, «[o] facto gerador de imposto ocorre e o imposto é exigível no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...] Todavia, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido».

8 – O artigo 13.º, C, alínea a), da Sexta Directiva dispõe que «[o]s Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação [...] [d]a locação de bens imóveis».

9 – Em conformidade, portanto, com o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

10 – Isto apesar do facto de o VAT and Duties Tribunal, Manchester, não se referir às questões em termos de interpretação das disposições relevantes da Sexta Directiva, mas mais em termos da aplicação do direito aos factos do processo, o que é claramente matéria da exclusiva competência dos tribunais nacionais.

11 – Esta questão não foi colocada pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester, no processo Huddersfield (C?223/03), visto que, de acordo com a decisão de reenvio, já tinha sido submetida ao Tribunal de Justiça no processo Halifax (C?255/02). O VAT and Duties Tribunal, Manchester,

deixou, assim, que o Tribunal de Justiça se pronunciasse, considerando desnecessário submeter ao Tribunal de Justiça esta questão em especial.

12 – Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655, n.º 19), e de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797, n.º 15).

13 – V., por exemplo, acórdãos Rompelman, já referido, n.º 19; de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.º 8); de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem (C?186/89, Colect., p. I?4363, n.º 17); e de 26 de Junho de 2003, MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring (C?305/01, Colect., p. I?6729, n.º 42).

14 – Acórdão Rompelman, já referido, n.º 19; V. também acórdão Comissão/França, já referido, n.º 15.

15 – Acórdão já referido, n.º 8.

16 – Acórdão Comissão/Países Baixos, já referido, n.º 8. V. também acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Países Baixos (C?408/97, Colect., p. I?6417, n.º 25), Comissão/Grécia (C?260/98, Colect., p. I?6537, n.º 26), Comissão/Reino Unido (C?359/97, Colect., p. I?6355, n.º 41), Comissão/Irlanda (C?358/97, Colect., p. I?6301, n.º 29) e Comissão/França (C?276/97, Colect., p. I?6251, n.º 31).

17 – Por exemplo, acórdãos de 22 de Fevereiro de 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, p. 1075, n.º 11); de 15 de Dezembro de 1987, Dinamarca/Comissão (348/85, Colect., p. 5225, n.º 19); de 1 de Outubro de 1998, Reino Unido/Comissão (C?209/96, Colect., p. I?5655, n.º 35); de 22 de Novembro de 2001, Países Baixos/Conselho (C?301/97, Colect., p. I?8853, n.º 43); e de 29 de Abril de 2004, Sudholz (C?17/01, ainda não publicado na Colectânea, n.º 34).

18 – V. acórdãos de 15 de Dezembro de 1987, Irlanda/Comissão (325/85, Colect., p. 5041, n.º 18); de 15 de Dezembro de 1987, Países Baixos/Comissão (326/85, Colect., p. 5091, n.º 24); Sudholz, já referido, n.º 34; e de 9 de Julho de 1981, Gondrand Frères e Garancini (169/80, Recueil, p. 1931, n.º 17).

19 – A este respeito, o Governo do Reino Unido apoia-se nos acórdãos de 5 de Julho de 1988, Mol (269/86, Colect., p. 3627) e Happy Family (289/86, Colect., p. 3655), e de 11 de Junho de 1998, Fischer (C?283/95, Colect., p. I?3369).

20 – V., por exemplo, acórdãos Rompelman, já referido, n.º 19, e Fischer, já referido, n.º 27. V. n.º 12 das conclusões do advogado-geral N. Fennelly no processo Coffeshop «Siberië» (C?158/98, Colect. 1999, pp. I?3971, I?3973).

21 – Acórdãos de 28 de Fevereiro de 1984, Einberger (294/82, Recueil, p. 1177); de 2 de Agosto de 1993, Lange (C?111/92, Colect., p. I?4677, n.º 16); Happy Family, já referido, n.º 20; Mol, já referido, n.º 18; de 28 de Maio de 1998, Goodwin e Unstead (C?3/97, Colect., p. I?3257, n.º 9); Coffeshop «Siberië», já referido, n.os 14 e 21; e de 29 de Junho de 2000, Salumets e o. (C?455/98, Colect., p. I?4993, n.º 19).

22 – Acórdãos Happy Family, já referido, n.º 20, e Mol, já referido, n.º 18.

23 – Acórdãos Coffeshop «Siberië», já referido, n.º 21; Lange, já referido, n.º 12; Fischer, já referido, n.º 20; e Salumets e o., já referido, n.os 19 e 20.

- 24 – Acórdãos Einberger, já referido; Happy Family, já referido, n.º 23; e de 6 de Dezembro de 1990, Witzemann (C-343/89, Colect., p. I-4477, n.º 20).
- 25 – De qualquer maneira, o Governo do Reino Unido reconhece expressamente nas suas observações que, apesar do objectivo de evasão fiscal, as operações em causa não são ilícitas.
- 26 – Acórdãos de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Colect., p. I-493); de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395); e de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Colect., p. I-5965).
- 27 – A este respeito, o Reino Unido refere os acórdãos de 20 de Junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Colect., p. I-3013, n.os 31 a 36), e de 20 de Junho de 1991, Polysar Investments (C-60/90, Colect., p. I-3111, n.º 13).
- 28 – O Tribunal de Justiça declarou que as operações de restauração devem ser consideradas prestações de serviços, por se caracterizarem por um conjunto de elementos e de actos, dos quais o fornecimento de comida é apenas um componente, e que, nesse conjunto, os serviços predominam largamente (acórdão Faaborg-Gelting Linien, já referido, n.º 14).
- 29 – O Tribunal de Justiça declarou que «a actividade de gestão de um terreno de golfe implica em geral não apenas a colocação passiva do terreno à disposição mas igualmente um grande número de actividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do prestador, a colocação à disposição de outras instalações, etc.». Assim, na ausência de circunstâncias realmente excepcionais, a locação de um terreno de golfe não pode constituir o serviço principal prestado (acórdão Stockholm Lindöpark, já referido, n.º 26).
- 30 – O Tribunal de Justiça declarou que a concessão desse direito, à luz de todas as circunstâncias em que ocorreu a operação, não constitui uma locação de bens imóveis. A ocupação do local no estabelecimento apenas constitui uma forma de cumprir a prestação objecto do contrato, «a saber, garantir o exercício do direito de venda exclusiva de cigarros no estabelecimento pela instalação e manutenção das máquinas de venda automática, em troca de uma percentagem dos lucros» (acórdão Sinclair Collis, já referido, n.os 30 e 31).
- 31 – V., *a fortiori*, o raciocínio seguido no acórdão Coffeshop «Siberië», já referido, n.º 22. O Tribunal de Justiça considerou neste processo que, mesmo que o exercício de actividades criminosas tornassem ilícita a locação, este facto não alteraria o carácter da locação como uma actividade económica que se inscreve no âmbito de aplicação da Sexta Directiva.
- 32 – Acórdão de 26 de Setembro de 1996 (C-230/94, Colect., p. I-4517).
- 33 – *Ibidem*, n.º 27.
- 34 – *Idem*.
- 35 – Acórdão de 8 de Junho de 2000 (C-400/98, Colect., p. I-4321).
- 36 – Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C-110/94, Colect., p. I-857).
- 37 – Acórdãos INZO, já referido, n.º 24; Breitsohl, já referido, n.º 39; e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa (C-110/98, Colect., p. I-1577).
- 38 – V., também, sobre a matéria, o acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 24). O Reino Unido defende correctamente que o IVA tem de ser aplicado de acordo

com a realidade económica e que a aparência não é um factor decisivo. A este respeito, baseia-se no acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, Colect., p. I-1005), em que uma filial no Reino Unido, detida a 100% por uma sociedade-mãe dinamarquesa, através da qual prestava os seus serviços no Reino Unido, foi considerada um estabelecimento estável da sociedade-mãe dinamarquesa no Reino Unido, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Além disso, considerou-se que este nexo de ligação prevalecia sobre o lugar onde o prestador de serviços tinha estabelecido a sede da sua actividade económica. Foi neste contexto que, face à situação económica real, se entendeu que a filial agia como simples auxiliar da sociedade-mãe dinamarquesa. Todavia, a DFDS de modo algum pretendeu que não fossem abrangidas no âmbito de aplicação da Sexta Directiva as actividades que tinham natureza objectivamente económica pelo simples facto de terem sido realizadas entre um sujeito passivo e outras pessoas colectivas inteiramente sob o seu controlo com a intenção de evasão ao IVA. Não se pode inferir deste caso que operações de natureza objectivamente económica devam ser excluídas do âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

39 – Era, para além do mais, um elemento fundamental do plano de evasão fiscal, na medida em que abrangia todas as prestações realizadas pela LPDS, durante o exercício fiscal relevante, que lhe deram o direito de reclamar o reembolso do IVA a montante cobrado pela CWPI, relativo a esse mesmo período, sobre os serviços de construção que lhe foram prestados.

40 – V. acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.os 16 a 18); de 8 de Junho de 2000, Midland Bank (C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 29); e de 27 de Setembro de 2001, Cibo Participations (C-16/00, Colect., p. I-6663, n.º 30).

41 – V., por exemplo, acórdãos de 3 de Dezembro de 1974, Van Binsbergen (33/74, Colect., p. 543, n.º 13), de 3 de Fevereiro de 1993, Veronica Omroep Organisatie (C-148/91, Colect., p. I-487, n.º 12), e de 5 de Outubro de 1994, TV10 (C-23/93, p. I-4795, n.º 21), relativos à liberdade de prestação de serviços; de 21 de Junho de 1988, Lair (39/86, Colect., p. 3161, n.º 43), relativo à livre circulação de trabalhadores; e de 10 de Janeiro de 1985, Leclerc (229/83, Recueil, p. 1, n.º 27), em matéria de livre circulação de mercadorias. Também no acórdão de 7 de Fevereiro de 1979, Knoors (115/78, Colect., p. 173, n.º 25), no contexto da liberdade de circulação de pessoas e da liberdade de estabelecimento, o Tribunal de Justiça reconheceu expressamente o «interesse legítimo que um Estado-Membro tem em evitar que, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, alguns dos seus nacionais possam subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional». V., também, a subsequente confirmação nos acórdãos de 3 de Outubro de 1990, Bouchoucha (C-61/89, Colect., p. I-3551, n.º 14), e de 7 de Julho de 1992, Singh (C-370/90, Colect., p. I-4265, n.º 24).

42 – Acórdão de 2 de Maio de 1996, Palletta (C-206/94, Colect., p. I-2357, n.º 24).

43 – Acórdão de 11 de Outubro de 1977, Cremer (125/76, Recueil, p. 1593, n.º 21, Colect., p. 561).

44 – Acórdão de 3 de Março de 1993, General Milk Products (C-8/92, Colect., p. I-779, n.º 21). V., também, em relação à política agrícola comum, acórdão de 27 de Outubro de 1981, Töpfer (250/80, Colect., p. I-2465, n.os 16 e 18), onde o Tribunal de Justiça adoptou uma típica abordagem teleológica, sem ter qualquer necessidade de considerar uma doutrina do abuso de direito.

45 – V. acórdãos de 12 de Maio de 1998, Kefalas e o. (C-367/96, Colect., p. I-2843, n.os 20 e 28), e de 23 de Março de 2000, Diamantis (C-373/97, Colect., p. I-1705, n.º 33).

46 – Acórdão de 9 de Março de 1999, Centros (C-212/97, Colect., p. I-1459, n.º 24). V.,

subsequentemente, no contexto de um alegado abuso do direito de estabelecimento, acórdãos de 30 de Setembro de 2003, Inspire Art (C?167/01, Colect., p. I?10155, n.º 136), e de 21 de Novembro de 2002, X e Y (C?436/00, Colect., p. I?10829, n.os 41 e 45).

47 – O Tribunal de Justiça necessitou também de analisar, por exemplo, nos processos Kefalas e o. e Diamantis, o problema da aplicação, pelos tribunais nacionais, das normas nacionais relativas ao abuso de direito, para poder limitar o exercício de direitos conferidos pelo direito comunitário.

48 – V. conclusões do advogado?geral A. La Pergola no processo Centros, já referido, n.º 20.

49 – V., nomeadamente, acórdão Diamantis, já referido, n.º 33.

50 – Isto resulta inequivocamente, por exemplo, do n.º 21 do acórdão Kefalas e o., já referido, onde o Tribunal de Justiça reconhece a necessidade de normas «para apreciar se um direito decorrente de uma disposição comunitária é exercido de forma abusiva».

51 – V., neste sentido, conclusões do advogado?geral G. Tesauo no processo Kefalas e o., já referido, n.º 27, no qual afirma que «[e]m boa verdade, [...] o Tribunal de Justiça até agora admitiu que cada ordenamento nacional pode perfeitamente utilizar as próprias normas de direito comum (trate?se de normas que sancionam a ‘fraude à lei’, a ‘simulação’ e, porque não, o próprio ‘abuso de direito’) para negar a possibilidade de invocar normas comunitárias em casos bem circunscritos».

52 – Esta abordagem é evidente, por exemplo, nos acórdãos Palletta, já referido, n.º 25; Kefalas e o., já referido, n.os 21 e 22; Diamantis, já referido, n.os 34 e 35; e Centros, já referido, n.os 24 e 25.

53 – No acórdão Centros, já referido, n.º 25, o Tribunal de Justiça afirmou que «os órgãos jurisdicionais nacionais po[dem], casuisticamente, baseando?se em elementos objectivos, ter em conta o comportamento abusivo ou fraudulento das pessoas interessadas para lhes recusarem, se necessário, o benefício das disposições de direito comunitário invocadas [...] [No entanto,] devem igualmente, na apreciação de tal comportamento, tomar em consideração os objectivos prosseguidos pelas disposições comunitárias em causa».

54 – V., por exemplo, acórdãos Kefalas e o., já referido, n.os 24, 25 e 29, e Centros, já referido, n.os 26, 27 e 30.

55 – Acórdão de 14 de Dezembro de 2000 (C?110/99, Colect., p. I?11569).

56 – JO L 317, p. 1; EE 03 F17 p. 3.

57 – Acórdão Emsland?Stärke, já referido, n.º 52.

58 – *Ibidem*, n.º 53.

59 – V., neste sentido, n.º 69 das conclusões do advogado?geral S. Alber no processo Emsland? Stärke, já referido: «O critério de apreciação da legalidade de transacções concretas de importação e de exportação é, pois, o objectivo das disposições aplicáveis». V., também, n.º 52 do respectivo acórdão, já referido. Mais recentemente, o advogado?geral A. Tizzano, no n.º 114 das suas conclusões no processo Zhu e Chen (C?200/02, Colect. 2004, ainda não publicadas na Colectânea), também afirmou que, para se concluir que houve abuso de um determinado direito, «[h]á que averiguar se o interessado, ao invocar a norma comunitária que confere o direito em questão, trai o seu espírito e alcance». No n.º 115 das suas conclusões, salienta que o critério de referência para o abuso «é, portanto, essencialmente, se houve ou não uma deturpação das

finalidades e dos objectivos da disposição comunitária que confere o direito em questão».

60 – Acórdãos *Diamantis*, já referido, n.º 33; de 12 de Março de 1996, *Pafitis e o.* (C-441/93, *Colect.*, p. I-1347, n.º 68); e *Kefalas e o.*, já referido, n.º 22.

61 – V., a este respeito, acórdão *Centros*, já referido, n.º 27, onde o Tribunal de Justiça declarou que, à luz do objectivo para o qual é conferido o direito de estabelecimento, o facto de uma pessoa constituir uma sociedade num Estado-Membro para criar uma sucursal noutro Estado-Membro, de forma a evitar as regras de direito das sociedades mais rigorosas deste último, «não pode constituir, em si, um uso abusivo do direito de estabelecimento». A delimitação do alcance do direito de estabelecimento teve igualmente em conta a interpretação anterior do Tribunal de Justiça a esse respeito, no acórdão de 10 de Julho de 1986, *Segers* (C-79/85, *Colect.*, p. 2375, n.º 16).

62 – V., neste sentido, *Kjellgren, A.* – «On the Border of Abuse» in *European Business Law Review*, 2000, p. 192. Mesmo no acórdão *Emsland-Stärke*, já referido, onde a noção de abuso foi mais desenvolvida, o Tribunal de Justiça optou por interpretar as disposições jurídicas relevantes. É sintomático a este respeito que, na parte decisória do acórdão, o Tribunal de Justiça declare que o «Regulamento (CEE) n.º 2730/79 [...] dev[e] ser interpretad[o] no sentido de que [...]». Para a análise dos processos em apreço, parece-me irrelevante a questão de saber se o princípio adquire ou não gradualmente o estatuto de um verdadeiro princípio geral autónomo de direito comunitário, como foi defendido por *Simon, D.*; *Rigaux, A.* – «La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit», in *Melanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, vol. 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, p. 579.

63 – Tal como explica *Kjellgren, A.*, *op. cit.*, p. 193, «[a] doutrina do Tribunal de Justiça sobre o abuso baseia-se em grande medida na interpretação das próprias disposições comunitárias em causa: a questão do abuso depende assim de o pretenso comportamento abusivo se enquadrar no âmbito da disposição ou fora dela». V. também, neste sentido, o n.º 20 das conclusões do advogado-geral A. La Pergola no processo *Centros*, já referido.

64 – A referência ao elemento subjectivo no acórdão *Emsland-Stärke* é, além do mais, perfeitamente compreensível à luz das circunstâncias deste caso concreto, em que as partes na operação pretendiam, desde o início, que as mercadorias tornassem a entrar no território da Comunidade, não tendo qualquer intenção de as exportar definitivamente para a Suíça. O esquema de «inversão» adoptado era apenas uma fachada (apesar de real) que encobriu uma realidade diferente, ou seja, que as partes nunca tiveram a intenção de que as mercadorias deixassem definitivamente o território da Comunidade. Neste caso, o esquema pode, por isso, ser considerado uma simulação, uma vez que todas as partes envolvidas partilhavam da mesma intenção de que os documentos usados e os actos realizados não produzissem, na realidade, efeitos jurídicos (direitos e obrigações), mas criassem essa aparência perante terceiros.

65 – V. acórdão *Emsland-Stärke*, já referido, n.º 50, que descreve o abuso em causa neste processo como «uma saída do território comunitário meramente formal, realizada com o único objectivo de beneficiar das restituições à exportação». Noutras ocasiões, o Tribunal de Justiça considerou objectivamente o «único objectivo» de uma determinada actividade ou comportamento como um critério de apreciação da existência de um abuso. V., por exemplo, o acórdão *Leclerc*, já referido, n.º 27, onde se afirma que o direito comunitário não pode ser invocado quando as mercadorias são «exportadas tendo como único objectivo a sua reimportação, para assim se contornar uma legislação como a que está em causa», e o acórdão *Lair*, já referido, n.º 43, segundo o qual, «quando se prove por elementos objectivos que um trabalhador veio para um Estado-Membro com a única finalidade de, após um curto período de actividade profissional, aí

beneficiar do sistema de auxílio aos estudantes, deve observar-se que semelhantes abusos não estão protegidos pelas disposições comunitárias em causa».

66 – Sublinho, a este respeito, que a expressão «abuso de direito» não é utilizada, por exemplo, na apreciação do Tribunal de Justiça no acórdão Emsland²Stärke. Em vez dela, o Tribunal de Justiça utilizou a expressão «abuso». De igual modo, referindo-se de novo simplesmente a abuso, o Tribunal de Justiça declarou recentemente no acórdão de 23 de Setembro de 2003, Akrich (C²109/01, Colect., p. I²9607, n.º 57), que existe um «abuso» e, por isso, «[o] artigo 10.º do Regulamento n.º 1612/68 não é aplicável quando o nacional de um Estado-Membro e o nacional de um país terceiro tenham celebrado um casamento de conveniência, com o objectivo de contornar as disposições relativas à entrada e permanência dos nacionais de países terceiros» (n.º 2 da parte decisória do acórdão). Neste processo, o que está em causa é indubitavelmente o abuso como princípio de interpretação. A aplicação da doutrina do abuso conduz à inaplicabilidade de uma norma de direito comunitário e, conseqüentemente, à conclusão de que o direito não é conferido – não se tratava de limitar o exercício de um direito efectivamente conferido pela norma de direito comunitário.

67 – N.º 24 das conclusões no processo Kefalas e o., já referido. V., no mesmo sentido, Simon, D.; Rigaux, A. – «La technique de consécration d'un nouveau principe» *op. cit.*, p. 568, onde os autores afirmam que «le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application.»

68 – É pacífico que todas as disposições jurídicas e todos os direitos implicam uma possibilidade de abuso e que o ordenamento jurídico não pode, como questão de princípio, tolerar este abuso. V. Cadiet, L.; Tourneau, P. – *Abus de Droit*», in *Recueil Dalloz (Droit Civil)*, 2002, pp. 3, 4, e Ghestin e Goubeaux – *Traité de Droit civil*, Introduction Générale, 3.a ed., LGDJ, Paris, 1990, pp. 673²676 e 704, que se referem à origem jurisprudencial de doutrinas como a do «abuso de direito» (podendo o mesmo ser dito da «fraude à lei»), inicialmente desenvolvida pelos tribunais para impedir que a aplicação formal e mecânica das normas jurídicas conduzissem a resultados inaceitáveis relativamente aos objectivos do ordenamento jurídico.

69 – Acórdão de 29 de Abril de 2004 (C²487/01 e C²7/02, ainda não publicado na Colectânea, n.º 76). V. também, no mesmo sentido, as conclusões do advogado-geral A. Tizzano nesses processos (n.os 98 e 99 e jurisprudência aí citada).

70 – V., a este respeito, a opinião do advogado-geral S. Alber, expressa no n.º 80 das conclusões, no processo Emsland²Stärke, já referido, de que o artigo 4.º, n.º 3, do Regulamento n.º 2988/95, relativo à protecção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias, «não cria um novo instituto jurídico, mas codifica um princípio geral do direito aplicável na ordem jurídica comunitária». Por conseguinte, a aplicação, nesse processo, do princípio da proibição de abusos não dependeu da subsequente entrada em vigor do Regulamento n.º 2988/95.

71 – *Ibidem*, n.º 10.

72 – V., por exemplo, na Alemanha, o § 42 da Abgabenordnung (v. Kruse e Düren, in Tipke e Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Köln, 2003, § 42), que integra o conceito de abuso de estruturas jurídicas («Steuerumgehung durch Mi²brauch von Gestaltungsmöglichkeiten»). Na Áustria, o artigo 22.º da Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961), na sua versão alterada, que também inclui um conceito semelhante de abuso de formas e estruturas jurídicas de direito civil («Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts»). Na Finlândia, o artigo 28.º da Laki verotusmenettelystä 1558/1995, que aplica igualmente o conceito de abuso de estruturas de

direito civil no direito fiscal. No Luxemburgo, o artigo 6.º, n.º 1, da Loi d'adaptation fiscale, de 1934, que aplica também um conceito semelhante de abuso. Em Portugal, o artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), na versão que lhe foi dada pela Lei n.º 100/99, de 27 de Junho, e na legislação subsequente, inclui uma disposição geral de combate à evasão, segundo a qual «os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos [...] e com abuso das formas jurídicas», para reduzir obrigações fiscais podem não produzir efeitos em matéria fiscal. Em Espanha, o artigo 15.º da Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de Dezembro de 2003), relativa a conflitos na aplicação de disposições de direito fiscal («Conflicto en la aplicación de la norma tributaria»), baseia-se em conceitos como os de actos ou operações manifestamente artificiais. Em França, o artigo L. 64 do Livre des procédures fiscales aplica o conceito de abuso de direito ao direito fiscal, compreendendo o abuso de direito por simulação e o abuso de direito por fraude à lei. Na Irlanda, a Section 811(2) do Tax Consolidation Act 1997 inclui uma disposição geral contra a evasão sob a epígrafe de operações para evitar a sujeição ao imposto, utilizando conceitos como o de operações «não efectuadas ou mandadas efectuar essencialmente com outra finalidade que não seja a de dar origem a uma vantagem fiscal» [v. Section 811(2)(c)(ii)]. Em Itália, o artigo 37bis do Decreto legge 600/1973, introduzido pelo Decreto legislativo n.º 358, de 8 de Outubro de 1997 (GURI n.º 249, de 24 de Outubro de 1997), contém uma disposição geral contra a evasão, baseada no conceito de actos jurídicos sem justificação económica legítima («atti privi di valide ragioni economiche»). Na Suécia, o artigo 2.º da Lag om skatteflykt (1995:575) (Lei sobre a evasão fiscal) contém uma disposição geral contra a evasão, que refere o conceito de vantagem fiscal como a *razão principal* para um acto jurídico. Nos Países Baixos, os tribunais referem-se com frequência na jurisprudência ao conceito de *fraus legis* no direito fiscal, pelo que a questão reside em saber se o objectivo único ou determinante que subjaz a uma operação é obter uma vantagem fiscal.

73 – Acórdão de 13 de Fevereiro de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Recueil, p. 617, n.º 37).

74 – Acórdãos de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (C-50/87, já referido, n.º 22); de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 35); e de 20 de Janeiro de 2005, Hotel Skandic Gåsabäck (C-412/03, ainda não publicado na Colectânea, n.º 26).

75 – Acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica (324/82, Recueil, p. 1861, n.os 31 e 32). Em especial, quanto ao combate à evasão fiscal, o Tribunal de Justiça acrescentou, no acórdão de 12 de Julho de 1988, Direct Cosmetics (138/86 e 139/86, Colect., p. 3937, n.os 21-24), que um Estado-Membro pode adoptar medidas derogatórias das disposições da Sexta Directiva de forma a impedir a evasão fiscal, mesmo quando a actividade económica do sujeito passivo seja objectivamente exercida sem a intenção de obter uma vantagem fiscal. Importa salientar, contudo, que os conceitos de fraude fiscal, de evasão fiscal e de abuso do direito fiscal diferem entre os Estados-Membros. Quanto à evasão fiscal, é legal no Reino Unido, ao contrário da fraude fiscal, que é ilegal. A inexistência, no Reino Unido, de um conceito geral de abuso do direito fiscal torna impossível fazer uma distinção comum, noutros Estados-Membros, entre planeamento fiscal abusivo (que, em França, corresponde à *évasion fiscale*), que é ilícito, e simples planeamento fiscal (*habileté fiscale*, em França), que, apesar de impopular na Administração Fiscal, é lícito. V., a este respeito, Frommel, S. N. – «United Kingdom Tax Law and Abuse of Rights» *Intertax* 1991/2, pp. 54-81, especialmente p. 57.

76 – V. acórdão BP Soupergaz, já referido, n.º 35: «[...] as disposições do [...] artigo 17.º, n.os 1 e 2, indicam [...] as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução. Não deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação».

77 – V. acórdão de 13 de Novembro de 1990, Marleasing (C-106/89, Colect., p. I-4135, n.º 8):

«[...] ao aplicar o direito nacional, quer se trate de disposições anteriores ou posteriores à directiva, o órgão jurisdicional nacional chamado a interpretá-lo é obrigado a fazê-lo, na medida do possível, à luz do texto e da finalidade da directiva, para atingir o resultado por ela prosseguido». V., neste sentido, Farmer, P. – «VAT Planning: Assessing the ‘Abuse of Rights’ Risk» *The Tax Journal*, 27 de Maio de 2002, p. 16.

78 – V. acórdão de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 27): «[...] a adopção de medidas nacionais que transpõem correctamente uma directiva não tem por consequência esgotar os seus efeitos e [...] um Estado-Membro continua a estar obrigado a assegurar efectivamente a plena aplicação da directiva mesmo após a adopção destas medidas». V. também o n.º 42 das conclusões do advogado-geral L. Geelhoed, onde afirma que «[a] autoridade encarregada da sua aplicação e os tribunais nacionais têm a obrigação de zelar por que seja garantido o resultado prosseguido pela directiva».

79 – V. acórdão Gemeente Leusden, já referido, n.º 78.

80 – Basta mencionar o facto de que tal princípio pode constituir parte das doutrinas especiais do «abuso de direito» ou da «fraude à lei» em direito privado nos sistemas de direito civil, ao passo que, em direito fiscal, por exemplo, embora as denominações possam ser semelhantes, os critérios de aplicação são consideravelmente diferentes. Por exemplo, em França, o conceito de abuso de direito em direito fiscal, incluído no artigo L. 64 do Livre des procédures fiscales, acima referido na nota 72, é ambíguo, abrangendo operações «simuladas» e esquemas que envolvem «fraude à lei». Em França, o abuso de direito no direito fiscal francês não tem, portanto, o mesmo sentido que em direitos reais ou no direito das obrigações. V. Cozian, M. – «La notion d’abus de droit en matière fiscale» in *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, pp. 50-57, e, para uma análise comparativa entre a França e o Reino Unido, Frommel, S. – «United Kingdom Tax Law and Abuse of Rights», *op. cit.*, pp. 57, 58.

81 – V. acórdãos Gemeente Leusden, já referido, n.º 57; de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex (C-381/97, Colect., p. I-8153, n.º 26); de 8 de Junho de 2000, Schlostra (C-396/98, Colect., p. I-4279, n.º 44); e Marks & Spencer, já referido, n.º 44.

82 – V. acórdão Gemeente Leusden, já referido, n.os 58, 65 e 69.

83 – V. acórdão de 22 de Fevereiro de 1989, Comissão/França e Reino Unido (92/87 e 93/87, Colect., p. 405, n.º 22), e acórdão Sudholz, já referido, n.º 34. V. também, no mesmo sentido, a nota 18, *supra*, que cita jurisprudência aplicável por analogia ao IVA.

84 – Acórdãos BLP Group, já referido, n.º 26; de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 33); e Gemeente Leusden, já referido, n.º 79.

85 – O pagamento de impostos é, sem dúvida, um encargo que um agente económico pode legitimamente ter em conta ao escolher entre várias opções relativas à gestão do seu negócio, desde que cumpra as obrigações fiscais que lhe são impostas. Algumas pessoas podem ter dúvidas quanto à moralidade desta liberdade, mas não certamente quanto à sua legalidade.

86 – Algumas das disposições nacionais de natureza geral contra o abuso adoptadas por vários Estados-Membros (descritas na nota 72) são também aplicáveis, pelo menos em princípio, ao IVA nesses Estados-Membros. Este é o caso da França, da Alemanha, da Áustria, de Espanha, da Finlândia, da Irlanda, do Luxemburgo e de Portugal.

87 – V. n.º 78 *supra*. Para além do mais, o Tribunal de Justiça tem reconhecido, no contexto do artigo 27.º, que «nada impede [...] uma disposição com um determinado grau de generalidade ou

de abstracção». V. acórdão de 29 de Maio de 1997, Skripalle (C-63/96, Colect., p. I-2847, n.º 29).

88 – V. acórdãos BLP Group, já referido, n.º 28; de 26 de Setembro de 1996, Debouche (C-302/93, Colect., p. I-4495, n.º 16); e de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, Colect., p. 2775, n.os 27 e 28). V. também Terra, B.; Kajus, J. – *A Guide to VAT*, p. 802, e Farmer, P.; Lyal, R. – *EC Tax Law*, pp. 190, 191.

89 – Acórdãos BLP Group, já referido, n.º 19; Midland Bank, já referido, n.os 30-33; e Cibo Participations, já referido, n.os 31-35. V. também acórdão Armbrecht, já referido, n.º 29.

90 – Acórdãos BLP Group, já referido, n.os 19 e 24; Midland Bank, já referido, n.º 20; e Cibo Participations, já referido, n.º 29.

91 – Tal como foi declarado nos acórdãos Comissão/França (C-50/87, já referido, n.º 17), e Rompelman, já referido, n.º 19: «o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, conseqüentemente, que todas as actividades económicas [...] *desde que estejam também sujeitas a IVA*, são tributadas de forma perfeitamente neutra» (o sublinhado é meu).

92 – V. Terra, B.; Kajus, J., *op. cit.*, pp. 361-365.

93 – De facto, determinada proporção do IVA não dedutível pago a montante pelos sujeitos passivos vai ser incorporada no preço pago pelo consumidor final.

94 – Existe um certo paralelismo entre as actividades dos processos em apreço e a operação em causa no acórdão de 2 de Abril de 1998, EMU Tabac e o. (C-296/95, Colect., p. I-1605), a qual, segundo a descrição feita pelo órgão jurisdicional de reenvio, permitiu aos residentes no Reino Unido obter nesse país, sem saírem de casa, tabaco comprado numa loja no Luxemburgo. Neste caso, o plano baseou-se na utilização de agentes e permitiu, na prática, que consumidores particulares se subtraíssem ao pagamento de impostos especiais de consumo aplicáveis no Reino Unido, os quais são mais pesados do que os devidos no Luxemburgo. Conforme afirmou o advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer no n.º 89 das suas conclusões, «se, em última instância, isso se revelasse necessário, o juiz nacional poderia rejeitar a aplicação da disposição que as recorrentes invocam para abranger a operação (isto é, a regra da tributação no Estado de origem) com o fundamento de que o resultado de tal aplicação ao caso em apreço seria manifestamente contrário ao espírito e à finalidade da própria directiva [92/12/CEE] e privaria do seu efeito útil outras disposições da mesma directiva. Pronunciando-se assim, o juiz apenas aplicaria o princípio geral de direito que proíbe toda a fraude à lei». A resposta do Tribunal de Justiça fundamentou-se na interpretação das disposições relevantes da directiva, a saber, o artigo 8.º, declarando que devem ser interpretadas no sentido de que não se aplicam quando a compra e/ou o transporte das mercadorias sujeitas a imposto especial de consumo foram realizados por intermédio de um agente (v. n.º 37 do acórdão).