

Downloaded via the EU tax law app / web

Conclusions

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

M. POIARES MADURO

apresentadas em 16 de Fevereiro de 2005(1)

Processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03

Optigen Ltd

e

Fulcrum Electronics Ltd (em liquidação)

e

Bond House Systems Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise

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

«Sexta Directiva IVA – Artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.os 1 e 2 – Actividade económica – Transacção
que faz parte de uma cadeia de fornecimentos que envolve um comerciante fictício ou um
comerciante que usa um número de IVA não autorizado – Fraude carrossel»

1. Em três processos que dizem respeito a participantes involuntários num tipo de fraude relativa ao IVA caracterizada como «fraude carrossel», a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, pergunta ao Tribunal de Justiça se as transacções que fazem parte de um esquema de fraude concebido por terceiros se qualificam como actividades económicas na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE (2).
2. O pedido de decisão prejudicial surgiu em recursos pendentes na High Court of Justice (Chancery Division) nos processos Optigen Ltd (a seguir «Optigen»), Fulcrum Electronics Ltd (a seguir «Fulcrum») e Bond House Systems Ltd (a seguir «Bond House»). Os recorridos em cada um dos casos são os Commissioners of Customs and Excise. Os recursos da Optigen e da Fulcrum impugnam a decisão do VAT and Duties Tribunal, London. O recurso da Bond House impugna a decisão do VAT and Duties Tribunal, Manchester. Em ambas as decisões foi decidido essencialmente que as transacções que fazem parte de uma fraude carrossel estão fora do âmbito de aplicação do IVA.

I – Disposições relevantes do direito comunitário

3. O artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE (3) estabelece a essência do sistema comum do IVA.

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

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

5. O artigo 4.º, n.º 1, da directiva estabelece que se entende por «sujeito passivo» «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».

6. As «actividades económicas» são definidas no artigo 4.º, n.º 2, como compreendendo «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas». O artigo 4.º, n.º 2, continua, dispondo que «[a] exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica».

II – Factos e pedido de decisão prejudicial

A – Contexto geral: «fraude carrossel»

7. Na sua decisão no processo Bond House, o VAT and Duties Tribunal, Manchester, explica claramente o que os Commissioners descrevem como fraude carrossel (4) :
«Na sua forma mais simples, uma fraude carrossel funciona da seguinte forma: um comerciante inscrito para efeitos de IVA ('A') num Estado-Membro da União Europeia vende bens tributáveis a um comerciante inscrito para efeitos de IVA ('B') noutro Estado-Membro. A venda de A a B tem a taxa zero no Estado-Membro de A [5 –De acordo com o artigo 28.º?C, A), alínea a) da Sexta Directiva, a entrega de bens a um operador noutro Estado-Membro fica isenta de IVA. Na redacção do UK Value Added Tax Act 1994 (lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de 1994), a entrega fica sujeita à «taxa zero»]. B deve declarar a aquisição e pagar o imposto sobre as aquisições no seu próprio Estado-Membro e, no pressuposto de que pretende usar esses bens para fazer outro fornecimento tributável, pede posteriormente o reembolso do mesmo montante como imposto pago a montante. Normalmente, se for um participante numa fraude carrossel, não faz nem uma coisa nem outra. Depois B vende os bens a outro comerciante inscrito para efeitos de IVA ('C') no seu próprio Estado-Membro, cobrando e recebendo o IVA sobre o preço. No entanto, não paga à Administração Fiscal esse IVA e desaparece eficazmente; torna-se naquilo que [os Commissioners] chamam 'operador fictício'. Todavia, no momento em que faz a sua venda a C, enquanto ainda está inscrito para efeitos de IVA e antes que os Commissioners se apercebam de que é ou de que pode vir a ser um operador fictício e tenham a possibilidade de intervir (por exemplo, retirando B do registo), entrega uma factura que indica o montante do IVA a C, que pede o reembolso do IVA que pagou a B como imposto pago a montante. C [que os Commissioners chamam de 'empresa de ligação' ('broker')] vende, então, os bens a um comerciante inscrito para efeitos de IVA noutro Estado-Membro: a característica distintiva da fraude mais simples é a de que este comprador é A, e é esta circularidade que está na origem da expressão 'fraude carrossel'. C tem direito a pedir o reembolso do imposto pago a montante mas, como a sua venda a A beneficia da taxa zero no seu Estado-Membro, não tem de pagar qualquer imposto devido a jusante [6 –Conforme acima referido, a entrega de bens a um operador noutro Estado-Membro está isenta de IVA. O vendedor tem direito ao reembolso do imposto pago a montante nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva, inserido pelo artigo 28.º?F, n.º 1, da mesma.]. O resultado, se a fraude for bem sucedida, é que B recebeu, mas não pagou, o IVA que a Administração Fiscal tem de pagar a C. Nesta situação, B é certamente fraudulento e A provavelmente também; C pode muito bem ignorar completamente o

que se está a passar e o uso que está a ser feito da sua participação. [...] O objectivo de B, como os Commissioners entendem a questão, não é o de vender e de comprar no decorrer de relações comerciais normais, mas o de se colocar em posição de receber o IVA [...] Os bens não são mais do que um instrumento necessário para conferir verosimilhança às transacções [...] A (pelo menos, se fizer parte da fraude) também não tem nenhuma razão comercial genuína para voltar a comprar aquilo que acabou de vender. Não obstante ser possível que A seja igualmente um participante involuntário no caso de os bens lhe serem vendidos por C a um preço inferior àquele pelo qual os vendeu a B (ou inferior ao preço pelo qual os pode vender no futuro que permita o funcionamento do mercado), a teoria dos Commissioners é que A e B estão a agir concertadamente e que a recompra por parte de A é desejável, em parte por razões de controlo e em parte porque é mais fácil e mais barato usar uma quantidade limitada de bens várias vezes do que comprar outro fornecimento no mercado para cada sequência [...] B, sabendo que irá tirar proveito por não pagar o imposto a jusante que devia pagar, pode permitir-se vender os bens a C por menos do que pagou a A, e fá-lo?á, se necessário, para garantir uma venda.»

8. Podem imaginar-se intermináveis variações da cadeia de transacções, consideravelmente mais complicadas do que a acima descrita, e, na realidade, os mesmos bens podem «circular» por várias cadeias diferentes. Não obstante, o problema continua a ser essencialmente o mesmo: um comerciante recebe um montante que lhe foi pago como IVA mas não o paga à Administração Fiscal. O comerciante fictício pode utilizar um número de IVA «usurado» ou pode inscrever-se para efeitos de IVA e desaparecer simplesmente antes de as autoridades fiscais tomarem medidas.

9. Parece que nos últimos anos houve um aumento deste tipo de fraudes no comércio intracomunitário, o que representa uma grande preocupação para os Estados-Membros. Apesar de o montante exacto de dinheiro implicado ser difícil de quantificar, diminuiu consideravelmente as receitas nacionais (7) .

B – *Factos nos casos presentes*

10. Os factos nos casos em análise, tal como são apresentados nos despachos de reenvio da High Court of Justice, são os que se seguem.

a) Os factos nos processos Optigen e Fulcrum

11. A Optigen e a Fulcrum eram comerciantes, essencialmente de *chips* de computador, que compravam a empresas no Reino Unido e vendiam a clientes com sede noutros Estados-Membros. A Optigen e a Fulcrum, como é reconhecido, participaram involuntariamente em numerosas transacções que incluíam uma fraude carrossel. Não tiveram quaisquer negociações com o comerciante que «desapareceu», nem tinham conhecimento, nem razão para ter, do seu próprio envolvimento num esquema de transacções num papel diferente do de compradores normais a um comerciante e do de vendedores normais a uma sociedade noutro Estado-Membro. Os Commissioners recusaram os reembolsos de IVA pedidos pela Optigen e pela Fulcrum com base no facto de as aquisições e as vendas em causa estarem desprovidas de substância económica e não fazerem parte de nenhuma actividade económica. De acordo com os Commissioners, as aquisições não eram entregas utilizadas ou com intenção de ser utilizadas para efeitos de negócio e as vendas não eram entregas feitas no decorrer de um negócio para efeitos de IVA.

12. A Optigen e a Fulcrum recorreram das decisões dos Commissioners para o VAT and Duties Tribunal, London, que apensou os dois processos. Por decisão de 1 de Maio de 2003, O VAT and Duties Tribunal negou provimento ao recurso da Fulcrum e da Optigen, decidindo que os Commissioners tinham declarado, com razão, que as transacções em causa não estavam incluídas no âmbito de aplicação do IVA. Concluiu que um comerciante não tem o direito ao reembolso do IVA pago a montante por bens que depois vende a sociedades com sede fora do Reino Unido, quando existe um comerciante fictício ou um comerciante que utiliza um número de IVA usurpado na cadeia de fornecimentos, mesmo que o comerciante que pede o reembolso não estivesse, de forma alguma, envolvido, nem tivesse conhecimento do facto de o outro comerciante não ter cumprido as suas obrigações ou ter usurpado o número de IVA, e a cadeia

de fornecimentos que incluiu as aquisições e as vendas realizadas pelo comerciante fosse parte de uma fraude carrossel posta em execução por terceiros, sem o seu conhecimento. A Optigen e a Fulcrum recorreram separadamente para a High Court of Justice da decisão do VAT and Duties Tribunal.

b) Os factos no processo Bond House

13. A Bond House era, à data dos factos, uma sociedade constituída na Inglaterra e País de Gales e exercia a actividade de comércio de componentes de computadores. A maior parte, em valor, do seu negócio consistia na compra por grosso de unidades de processamento (a seguir «CPU») a comerciantes inscritos para efeitos de IVA no Reino Unido, que posteriormente vendia a comerciantes inscritos para efeitos de IVA noutros Estados-Membros. Em Maio de 2002, no exercício do seu comércio habitual, a recorrente fez um certo número de compras e vendas de CPU. Uma parte dessas vendas – 51 transacções que representam aproximadamente 99% do volume de negócios da Bond House em Maio de 2002 – foram feitas a clientes de outros Estados-Membros. De cada vez, a Bond House efectuou a compra de CPU a um fornecedor do Reino Unido pelo preço que considerou ser um preço justo de mercado, recebeu-as e pagou ao fornecedor o preço acordado, acrescido de um montante que o fornecedor lhe cobrou a título de IVA. Entregou as CPU aos seus clientes estrangeiros por um preço levemente superior àquele que ela mesma pagou. Sendo estas vendas à taxa zero, a Bond House apresentou uma declaração de IVA relativa a Maio de 2002 em que pedia o reembolso da importância que pagara a título de IVA sobre as suas compras. Os Commissioners of Customs and Excise recusaram o pedido de reembolso do imposto pago a montante relativamente a 27 aquisições.

14. A Bond House recorreu da decisão dos Commissioners para o VAT and Duties Tribunal, Manchester. Por decisão de 29 de Abril de 2003, com a redacção que lhe foi dada pela adenda de 8 de Maio de 2003, o VAT and Duties Tribunal concluiu que 26 das 27 aquisições não podiam ser consideradas actividades económicas na acepção da Sexta Directiva nem estavam abrangidas no âmbito de aplicação do IVA. Entendeu que essas aquisições faziam parte de uma série de transacções com fins fraudulentos. Apesar de a Bond House desconhecer esse fim e não ter agido de forma censurável, essas operações estavam desprovidas de substância económica. Tiveram de ser apreciadas de acordo com critérios objectivos. Não tinha, por isso, relevância que a Bond House não tivesse agido ilegalmente. Finalmente, a Bond House não podia ter qualquer expectativa legítima de que o seu pedido de reembolso do imposto pago a montante fosse deferido e os Commissioners, ao privarem a Bond House desse reembolso, não ofenderam os princípios da proporcionalidade ou da segurança jurídica, nem qualquer dos direitos humanos da recorrente. A Bond House recorreu dessa decisão para a High Court of Justice. A High Court observa no seu despacho de reenvio que a Bond House não tinha conhecimento da fraude invocada pelos Commissioners e que a sociedade não agiu de forma negligente no exercício da sua actividade.

C – *Questões prejudiciais*

15. Tendo em consideração que a legislação nacional aplicável – o Value Added Tax Act 1994 – tem de ser interpretada à luz do sistema comum do IVA da Comunidade, a High Court of Justice pretende saber como deve determinar se as transacções em causa estão no âmbito desse sistema. No caso presente, discute-se se a Bond House, a Fulcrum e a Optigen estavam a exercer uma actividade económica enquanto participavam não intencionalmente num «carrossel». A High Court of Justice pergunta essencialmente se as transacções como as que estão em causa se podem qualificar como actividades económicas na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva e se, para poder levar a cabo esta apreciação, se deve ter em conta a cadeia de transacções como um todo ou cada transacção individualmente.

16. Foram apresentadas observações escritas pela Optigen, pela Fulcrum e pela Bond House; pelos Governos do Reino Unido e dinamarquês; pelo Conselho e pela Comissão. Na audiência de 8 de Dezembro de 2004, o Tribunal de Justiça ouviu as alegações da Optigen, da Fulcrum e da Bond House, dos Governos do Reino Unido, checo e dinamarquês, bem como da Comissão. O Conselho decidiu não apresentar alegações depois de ter ficado claro que nenhuma das partes

iria questionar a validade das disposições da Sexta Directiva.

III – Apreciação

17. Obviamente, o comércio de CPU é normalmente considerado uma actividade económica. A análise que se segue irá, por isso, centrar-se principalmente nas razões pelas quais, na opinião do Reino Unido, não é esse o caso nas presentes circunstâncias. Primeiro, irei examinar a proposição segundo a qual a natureza das transacções tem de ser apreciada relativamente ao esquema de carrossel como um todo. Em segundo lugar, irei analisar a ideia segundo a qual se deve ter em conta o fim fraudulento subjacente às transacções. De seguida, irei considerar as implicações da jurisprudência em que foi decidido que algumas actividades económicas ilegais não estão incluídas no âmbito de aplicação do IVA. Em quarto lugar, discutirei a questão da segurança jurídica, um elemento no qual a Optigen, a Fulcrum e a Bond House colocaram bastante ênfase nas suas observações orais e escritas. A parte final conterà algumas reflexões atendendo à necessidade de abordar a questão da fraude carrossel.

A – A tese de que o carrossel deve ser considerado como um todo

18. A Optigen, a Fulcrum, a Bond House e a Comissão defendem que as transacções podem ser qualificadas como actividades económicas na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva. De acordo com o que defendem, a compra e venda de CPU é, em si mesma, uma actividade económica. O facto de outras pessoas terem iniciado uma cadeia de transacções para defraudar a Administração Fiscal não tem qualquer relação com a natureza das transacções nas quais a Bond House, a Optigen e a Fulcrum tomaram parte.

19. Os Governos dinamarquês e checo apoiam a alegação do Reino Unido segundo a qual as transacções não podem ser qualificadas de actividades económicas na acepção dessa directiva. O Reino Unido alega que as transacções que fazem parte de uma fraude carrossel não cabem no âmbito de aplicação da Sexta Directiva, por não serem actividades económicas genuínas; o seu objectivo final é a apropriação indevida de dinheiro pago a título de IVA em vez da colocação de produtos no mercado para consumo. Uma vez que não há lugar ao pagamento de IVA pelas transacções, não existe fundamento para o reembolso de IVA. Este argumento aplica-se a todas as ligações do carrossel porque, sem o esquema fraudulento, nenhuma das transacções teria tido lugar.

20. Crucial para a linha de pensamento do Reino Unido é a tese de que o esquema do carrossel deve ser considerado como um todo para determinar se o IVA se aplica às diferentes transacções nele contidas. Não partilho desta opinião.

21. O Tribunal de Justiça declarou repetidamente que o âmbito de aplicação do conceito de «actividade económica» inserido no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva é extenso e que esse conceito tem um carácter objectivo (8). As exclusões do âmbito de aplicação do IVA têm de estar expressamente previstas e precisamente definidas (9). Tal como o Tribunal afirmou 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 [...]» (10). No seu acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que, para determinar se uma actividade é uma actividade económica para efeitos do sistema comum de IVA, «a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados» (11).

22. O Reino Unido baseia-se no que foi decidido nos acórdãos Faaborg-Gelting Linien (12) e Stockholm Lindöpark (13) para alegar que as transacções têm de ser consideradas à luz das circunstâncias em que se desenvolvem, para averiguar se estão ou não sujeitas a IVA. No entanto, esses acórdãos não permitem concluir que uma cadeia de fornecimentos tenha de ser considerada como um todo para determinar se as transacções que dela fazem parte se podem qualificar como actividade económica.

23. No acórdão Faaborg-Gelting Linien, foi posta ao Tribunal de Justiça a questão de saber se as transacções nos restaurantes se qualificavam como entregas de bens ou prestações de serviços de acordo com a Sexta Directiva. O Tribunal declarou que as transacções em restaurantes têm de ser consideradas prestações de serviços, pois caracterizam-se por um

conjunto de elementos e de actos, do qual o fornecimento de comida é apenas um componente, e no qual os serviços predominam largamente (14) .

24. O processo Stockholm Lindöpark dizia respeito à questão de saber se a actividade de gestão de um campo de golfe podia ser classificada como arrendamento de imóveis ou como prestação de serviços ligada à prática do desporto e da educação física, para determinar se pode ser considerada isenta de IVA. O Tribunal de Justiça considerou que «a actividade de gestão de um terreno de golfe implica em geral não apenas a actividade passiva de colocação 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.» (15) . Não se verificando circunstâncias particularmente excepcionais, a locação do terreno de golfe não pode, por isso, constituir a prestação de serviços preponderante (16) .

25. Nem no processo Faaborg?Gelting Linien nem no processo Stockholm Lindöpark existia a dúvida de as actividades em causa terem ou não natureza económica. Ambos os casos envolviam transacções tributáveis ao abrigo da Sexta Directiva. No entanto, em vez de dividir a transacção tributável em várias partes para as tributar separadamente, o Tribunal de Justiça aplicou o princípio da «unidade da prestação», como o advogado?geral D. Ruiz?Jarabo Colomer observou nas suas conclusões no processo Hotel Scandic Gåsabäck (17) .

26. Além disso, as circunstâncias tidas em conta pelo Tribunal de Justiça no acórdão Faaborg?Gelting Linien diziam respeito a um conjunto de actos realizados ao mesmo tempo numa única transacção efectuada por um sujeito passivo. No acórdão Stockholm Lindöpark, o Tribunal de Justiça analisou uma quantidade de actos que, tomados no seu conjunto, constituíam uma actividade económica.

27. Pelo contrário, a fraude carrossel diz respeito a uma série de actividades consecutivas, efectuadas por vários comerciantes numa cadeia de fornecimentos. Um dos traços fundamentais do sistema comum de IVA é o de que o IVA é exigível em cada transacção de uma cadeia de fornecimentos (18) . Cada uma das transacções tem, por isso, de ser analisada em si mesma. Consequentemente, o carácter de uma determinada transacção na cadeia não pode ser alterado por factos anteriores ou posteriores (19) .

28. O Reino Unido alega com razão que o IVA tem de ser aplicado de acordo com a situação económica efectiva. No entanto, isto não significa que o carácter de uma transacção numa cadeia de fornecimentos se tem de determinar relativamente a toda a cadeia. Muito pelo contrário, a jurisprudência reafirma a regra segundo a qual uma actividade tem de ser considerada de forma objectiva e *per se* quando declara que se tem de ter em consideração a situação económica efectiva e que a forma jurídica não é determinante (20) .

29. A regra segundo a qual cada transacção deve ser considerada individualmente e *per se*, sem consideração pelo seu fim ou pelos seus resultados, baseia?se na exigência de que o sistema comum de IVA deve ser neutro e no princípio da segurança jurídica, que exige que a aplicação do direito comunitário deve ser previsível por aqueles que a ele estão sujeitos (21) . Assegura que, na altura em que a transacção tributável tem lugar, pode, em princípio, determinar?se se a transacção está ou não no âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

B – *O fim subjacente às transacções*

30. O Reino Unido alega ainda que é necessário atender ao fim subjacente às transacções (22) , que neste caso é o de cometer uma fraude. Sem este fim, o carrossel e todas as transacções que o constituem não teriam existido como um fenómeno económico normal. A Optigen alega que este ponto de vista é, na realidade, subjectivo, pois adopta a perspectiva do comerciante fictício, desprezando as intenções dos outros comerciantes. Contudo, de acordo com o defendido pelo Reino Unido, o seu ponto de vista não se baseia nas intenções de um determinado comerciante mas na dedução objectiva de que os bens circularam como parte de um esquema em carrossel que não servia um fim económico.

31. Esse argumento não pode ser aceite, quanto mais não seja pelo simples motivo de que se baseia numa apreciação do fim e dos resultados de toda uma cadeia, em vez de se basear nas

características de cada transacção individual. A afirmação segundo a qual as transacções não tinham, em último grau, um fim económico baseia-se num dado conjunto de circunstâncias que vão para além dos factores que determinam se a transacção incluída na cadeia cai no âmbito de aplicação do IVA. Conforme já concluí, cada transacção deve ser considerada individualmente, sem olhar ao seu fim ou ao seu resultado. O carácter de uma transacção numa cadeia não é afectado pelo facto de os bens passarem posteriormente pelas mãos do mesmo comerciante. O objectivo da apropriação indevida de dinheiro pode ter estado na origem da cadeia de transacções, mas uma apropriação indevida deste tipo é uma actividade que vale por si; não é inerente à actividade de comercializar CPU e não altera o carácter das transacções individuais da restante cadeia.

32. Claramente, o Reino Unido atribui grande importância ao facto de o fim subjacente ao carrossel ser cometer aquilo que considera ser uma fraude ao IVA.

33. Mas, contrariamente ao que é sugerido pelo Reino Unido, não decorre da posição defendida pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos *Breitsohl* (23) e *INZO* (24) que uma actividade pode ficar desprovida da sua natureza económica quando é realizada para fins fraudulentos ou quando, devido ao seu resultado, facilita de alguma forma a existência de fraude.

34. Estamos perante um problema completamente diferente quando uma pessoa que pede a dedução do IVA emite declarações falsas relativas à sua qualidade de sujeito passivo. Foi esta a questão tratada nos acórdãos *Breitsohl* e *INZO*. O Tribunal de Justiça declarou que «a qualidade de sujeito passivo só é definitivamente adquirida se a declaração de intenção de iniciar as actividades económicas projectadas foi feita de boa fé pelo interessado. Em situações fraudulentas ou abusivas, em que este último 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» (25).

35. Essa jurisprudência reconhece que a Administração Fiscal pode exigir «provas concretas que confirmem a intenção declarada de iniciar as actividades económicas que darão origem a operações tributáveis e, na falta dessa prova, pode recusar o direito à dedução» (26). Este problema não é relevante no caso presente. Em primeiro lugar, não foi afirmado nem que a *Optigen*, a *Fulcrum* e a *Bond House* pediram a dedução do IVA com base em declarações falsas emitidas por elas nem que elas não pretendiam prosseguir actividades económicas. Em segundo lugar, deve traçar-se uma distinção clara entre a intenção de dar início a actividades económicas e o fim desejado das actividades económicas em si mesmas (27).

36. Além disso, a alegação do Reino Unido de que se deve dar importância ao facto de o fim subjacente às transacções ser a fraude, caso fosse aceite, seria difícil de conciliar com o texto do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que refere todas as actividades económicas, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade. De facto, uma abordagem deste tipo deixaria de lado o carácter objectivo do conceito de «actividade económica» e daria lugar ao resultado incongruente de toda uma cadeia de fornecimentos ficar fora do âmbito de aplicação da Sexta Directiva, apenas por um dos comerciantes da cadeia não ter pago o IVA à Administração Fiscal. Um desfecho destes é particularmente desconcertante, uma vez que tal significaria que, em resultado do facto de esse comerciante não prestar contas do IVA, ele não estaria, de facto, à partida, sujeito a qualquer obrigação de pagar IVA.

C – Actividades ilícitas e âmbito de aplicação do IVA

37. O Reino Unido sugere que existe um paralelismo entre os casos presentes e os processos em que o Tribunal de Justiça declarou que determinadas actividades ilícitas não se podem qualificar de actividades económicas e, por isso, ficam fora do âmbito de aplicação do sistema comum de IVA. Essa analogia não me parece convincente.

38. De acordo com jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a uma diferenciação generalizada entre as operações lícitas e as operações ilícitas (28). Em princípio, mesmo actividades ilícitas caem no âmbito de aplicação da Sexta Directiva e estão sujeitas a

IVA (29) . A única excepção existe quando uma actividade está completamente fora do sector económico lícito devido às suas características específicas (30) . Por exemplo, o fornecimento de estupefacientes não está incluído no âmbito da Sexta Directiva (31) , enquanto a exploração do jogo da roleta clandestina cai nesse âmbito, uma vez que esta última está em concorrência com as actividades de jogo lícitas (32) .

39. Contudo, contrariamente às drogas e à moeda falsa, os CPU não estão, nas palavras do Tribunal de Justiça, por definição sujeitas a uma proibição total de importação e de comercialização na Comunidade (33) . A exclusão do âmbito de aplicação do sistema do IVA diz respeito a mercadorias que, devido às suas características particulares, não são susceptíveis de ser introduzidas no comércio nem integradas no circuito económico (34) . Não é este o caso dos CPU.

40. Em segundo lugar, contrariamente ao alegado pelo Reino Unido, o comércio de CPU não fica completamente fora do sector económico lícito porque a cadeia de transacções acaba por se revelar circular. Como resulta claramente da descrição que os Commissioners fazem do que consideram ser uma fraude carrossel, a sua característica é fazer uso de circuitos económicos lícitos para facilitar a retenção de dinheiro pago a título de IVA.

D – O princípio da segurança jurídica

41. Se o Tribunal de Justiça aceitasse a interpretação advogada pelo Reino Unido, isso suscitaria não poucas perplexidades relativas à aplicação da Sexta Directiva. Uma interpretação desse tipo significaria que, se os comerciantes quisessem ter a certeza, na altura de uma transacção, de que estavam a assumir direitos e obrigações ao abrigo do sistema de IVA, teriam de prever se os bens específicos que constituíam o objecto da transacção iriam, a determinada altura, voltar a cair nas mãos de um comerciante que já tinha tomado parte na cadeia de fornecimentos. Se fosse esse o caso, eles teriam também de ter conhecimento de qualquer «desaparecimento» posterior desse comerciante (35) . Entretanto, também tem de se ter em consideração a possibilidade de a mesma remessa conter bens que são utilizados na fraude e bens que o não são – e só estes últimos estariam sujeitos a IVA, se se aceitasse o argumento do Reino Unido. Esta interpretação do conceito de «actividade económica» contraria o princípio da segurança jurídica, que é um princípio geral de direito comunitário que tem de ser observado pelos Estados-Membros ao implementarem a Sexta Directiva (36) . Como a Optigen, a Fulcrum e a Bond House alegam, além disso, com razão, a abordagem do Reino Unido pode constituir um impedimento ao comércio legítimo.

E – Formas de resolver a fraude carrossel

42. O Reino Unido parece querer combater a fraude carrossel – ou pelo menos lidar com o problema que esta coloca – limitando o âmbito de aplicação do sistema relativo ao IVA. A meu ver, o Tribunal de Justiça não deve admitir esta abordagem. Esta iria deslocar o ónus do problema da Administração Fiscal para o sector privado, à custa do comércio legítimo e do correcto funcionamento do sistema relativo ao IVA. Além disso, dissuadiria os Estados-Membros de tomarem medidas adequadas contra a fraude carrossel. A este respeito, há que realçar especialmente que, quando uma actividade cai no âmbito de aplicação da Sexta Directiva, isso não significa que os Estados-Membros perdem o seu poder de tomar medidas contra ela (37) . De facto, o artigo 21.º da Sexta Directiva confere aos Estados-Membros a faculdade de introduzirem a responsabilidade fiscal conjunta e solidária. Um sujeito passivo pode, em conformidade, ser considerado responsável pelo pagamento do IVA devido pela parte co?contratante, se soubesse ou devesse saber das actividades fraudulentas dessa parte (38) . Vários Estados-Membros já tomaram medidas dessa natureza contra a fraude carrossel (39) .

IV – Conclusão

43. Com base nestas considerações, sou da opinião de que o Tribunal de Justiça deve dar a seguinte resposta à High Court of Justice:

Para determinar se uma transacção numa cadeia de fornecimentos se pode qualificar como actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 2, 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 transacção tem de ser considerada individualmente e *per se*. As transacções que fazem parte de uma cadeia de fornecimentos circular, na qual um comerciante se apropria dos montantes que lhe foram pagos a título de IVA em vez de os pagar à Administração Fiscal não deixam, por esse motivo, de constituir uma actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

1 – Língua original: português.

2 – Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

3 – Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3; a seguir «Primeira Directiva»).

4 – Decisão de 29 de Abril de 2003 do VAT and Duties Tribunal, Manchester (presidente: Colin Bishopp), Bond House Systems Limite/C&E, n.os 15 a 18 (notas acrescentadas por nós).

5 – De acordo com o artigo 28.º?C, A), alínea a) da Sexta Directiva, a entrega de bens a um operador noutro Estado?Membro fica isenta de IVA. Na redacção do UK Value Added Tax Act 1994 (lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de 1994), a entrega fica sujeita à «taxa zero».

6 – Conforme acima referido, a entrega de bens a um operador noutro Estado?Membro está isenta de IVA. O vendedor tem direito ao reembolso do imposto pago a montante nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea d), da Sexta Directiva, inserido pelo artigo 28.º?F, n.º 1, da mesma.

7 – Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, 16 de Abril de 2004, COM(2004) 260 final.

8 – Acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (C?235/85, Colect., p. 1471, n.º 8); de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Colect., p. 655, n.º 19); 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?Krafftfahrzeuge?Factoring (C?305/01, Colect., p. I?6729, n.º 42).

9 – Acórdão Comissão/Países Baixos, já referido, n.º 19.

10 – N.º 19 do acórdão; acórdão de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (C?50/87, Colect., p. 4797, n.º 15).

11 – N.º 8 do acórdão.

12 – Acórdão de 2 de Maio de 1996 (C?231/94, Colect., p. I?2395).

13 – Acórdão de 18 de Janeiro de 2001 (C?150/99, Colect., p. I?493).

14 – N.º 14 do acórdão. O Tribunal observou que a situação é diferente «quando a operação incide sobre comida «pronta a levar», que não é acompanhada de serviços destinados a facilitar o consumo no local do fornecimento, num quadro adequado» (n.º 14).

15 – N.º 26 do acórdão.

16 – *Idem*.

17 – Conclusões no processo C?412/03, pendente no Tribunal, n.º 21. V. acórdão de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis (C?275/01, Colect., p. I?5965, n.os 25 a 30).

18 – V. n.º 2 da Primeira Directiva.

19 – A este propósito, ver acórdão de 29 de Junho de 1999, Coffeeshop «Siberië» (C?158/98, Colect., p. I?3971, n.º 22).

20 – A este propósito, ver acórdãos de 21 de Outubro de 2004, BBL (C?8/03, ainda não publicado na Colectânea, n.º 36); de 29 de Abril de 2004, EDM (C?77/01, ainda não publicado na Colectânea, n.º 48); Van Tiem, já referido, n.º 18, e Rompelman, já referido, n.º 23.

21 – V., 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 (C?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).

22 – Quanto a este aspecto, o Reino Unido refere-se aos 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 12).

23 – Acórdão de 8 de Junho de 2000 (C?400/98, Colect., p. I?4321).

24 – Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C?110/94, Colect., p. I?857).

25 – Acórdão INZO, já referido, n.º 24. V., também, acórdãos Breitsohl, já referido, n.º 39, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C?110/98 a C?147/98, Colect., p. I?1577).

26 – Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas em 28 de Outubro de 2004 no processo I/S Fini H (C?32/03, ainda não publicadas na Colectânea, n.º 21).

27 – Uma comparação entre as duas seguintes situações pode esclarecer este aspecto. Situação I: X declara que vai abrir um restaurante e adquire a qualidade (provisória) de sujeito passivo. Compra cadeiras, mesas e o restante equipamento e pede a dedução de IVA. No entanto, nunca chega a abrir o restaurante. Situação II: Y abre um restaurante e utiliza-o para cometer uma fraude. Presta serviços de restauração e cobra o IVA aos seus clientes, mas depois suprime os recebimentos registados na tentativa de enganar a Administração Fiscal e reter parte do IVA recebido. A situação I lança uma sombra de dúvida sobre a qualidade de sujeito passivo de X. As autoridades fiscais podem exigir prova concreta para confirmar a intenção declarada e apreciar se X queria, de facto, prosseguir actividades de restauração (v., por exemplo, acórdãos INZO, já referido; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Colect., p. I?1), e de 8 de Junho de 2000, Shlostra e (C?396/98, Colect., p. I?4279). Inversamente, a situação II não afecta a qualidade de Y como sujeito passivo, porque Y desenvolve uma actividade económica: presta serviços de restauração. Resulta do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva que o fim ou o resultado dessa actividade não afecta a sua qualidade de sujeito passivo.

28 – Por exemplo, acórdãos Rompelman, já referido, n.º 19, e de 11 de Junho de 1998, Fischer (C?283/95, Colect., p. I?3369, n.º 28).

29 – 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); de 5 de Julho de 1988, Happy Family (289/86, Colect., p. 3655, n.º 20); de 5 de Julho de 1988, Mol (269/86, Colect., p. 3627, n.º 18); de 28 de Maio de 1988, Goodwin e Unstead (C?3/97, Colect., p. I?3257, n.º 9), e de 29 de Junho de 2000, Salumets e o. (C?455/98, Colect., p. I?4993, n.º 19).

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

31 – Acórdãos Einberger, já referido, e Happy Family, já referido, n.º 23.

32 – Acórdão Fischer, já referido, n.os 19 a 23 e 28. Quanto à base legal do raciocínio do Tribunal de Justiça, o advogado-geral F. G. Jacobs observa no n.º 20 das suas conclusões no processo que deu origem ao acórdão de 6 de Dezembro de 1990, Witzemann (C?343/89, Colect., p. I?4477), que «é difícil identificar o verdadeiro fundamento da regra em questão» e que «não [...] possa defender-se que existe um princípio fundamental do direito contrário à imposição das transacções ilícitas». O Tribunal de Justiça considera, na essência, que o IVA se aplica a actividades económicas que vêm do âmbito do sector económico normal, ou porque são legítimas ou porque podem competir com actividades económicas legítimas; fora dessa área não opera o princípio da neutralidade fiscal. V., também, n.º 16 das conclusões do advogado-geral N. Fennelly no processo Coffeeshop «Siberië» (acórdão já referido, n.º 16).

33 – Acórdão Einberger, já referido, n.º 15. V., também, acórdão Witzeman, já referido, e n.º 20 das conclusões do advogado-geral P. Léger no processo Goodwin e Unstead, já referido.

34 – Acórdãos Salumets e o., já referido, n.os 19 e 21; Fischer, já referido, n.º 20, e Lange, já referido, n.º 12.

35 – Só se estas condições ocorressem cumulativamente é que se podia aplicar a teoria do Reino Unido. Nem a circularidade do fornecimento nem o facto de existir ou de vir a existir um comerciante fictício são, por si sós, suficientes para concluir que uma transacção não cai no âmbito de aplicação do IVA. Uma «fraude do operador fictício» pode ocorrer numa cadeia de

fornecimentos linear, mas em qualquer dos casos as transacções da cadeia ficam, ainda assim, dentro do sistema do IVA. O comércio circular pode surgir como um fenómeno económico normal em determinados mercados de matérias-primas. O sistema do IVA é concebido para fazer face a este fenómeno e as transacções permanecem sujeitas a IVA, quer os bens comercializados acabem ou não nas mãos de um consumidor.

36 – Para o mesmo efeito: acórdão de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin (C-487/01 e C-7/02, ainda não publicado na Colectânea, n.os 57, 58, 65 e 69). Por analogia: acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 24). V., também, acórdãos de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex (C-381/97, Colect., p. I-8153, n.º 26); Schlostra, já referido, n.º 44; de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 44), e de 26 de Abril de 1988, Krücken (C-316/86, Colect., p. 2213, n.º 22). O Tribunal tem consistentemente declarado que a exigência de segurança jurídica tem de ser observada ainda mais estritamente no caso de regras que estão aptas a acarretar consequências financeiras, de forma a que os afectados por elas saibam exactamente a extensão dos seus direitos e obrigações. V., por exemplo, acórdãos de 15 de Dezembro de 1987, Irlanda/Comissão (325/85, Colect., p. 5041, n.º 18); de 19 de Dezembro de 1987, Países Baixos/Comissão (326/85, Colect., p. 5091, n.º 24); Sudholz, já referido, n.º 34, e, para o mesmo efeito, acórdão de 9 de Julho de 1981, Gondrand Frères (169/80, Recueil, p. 1931, n.º 17).

37 – O jogo clandestino, por exemplo, é uma actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva, mas isso, naturalmente, não impede os Estados-Membros de tomarem medidas contra o jogo clandestino: acórdão Fischer, já referido. V., também, acórdão Lange, já referido, n.º 24.

38 – É neste contexto que a questão sobre se os comerciantes sabiam, de facto, ou deviam saber da existência de um esquema fraudulento deve ser resolvida e não, como sugere o Governo dinamarquês, no contexto da definição de «actividade económica».

39 – Incluindo, entretanto, o Reino Unido [v. a Section 18 do Finance Act 2003 2003 (lei das finanças de 2003)].