

Edição provisória

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 14 de janeiro de 2021 (1)

Processo C?4/20

«ALTI» OOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachn?osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[pedido de decisão prejudicial submetido pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária)]

«Pedido de decisão prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 205.º e 273.º – Responsabilidade solidária de um terceiro que não é o sujeito passivo – Âmbito da responsabilidade – Inclusão na dívida solidária dos juros de mora devidos pelo sujeito passivo – Responsabilidade alargada para efeitos de combate efetivo à fraude em matéria de IVA – Existência de fraude em matéria de IVA em caso de não pagamento da dívida de IVA declarada»

I. Introdução

1. O Tribunal de Justiça é mais uma vez chamado a interpretar a Diretiva IVA, em concreto os artigos 205.º e 273.º, na encruzilhada entre a cobrança efetiva do IVA pelos Estados?Membros e os direitos fundamentais dos interessados em conjugação com o princípio da proporcionalidade.
2. Desta vez, pretende?se esclarecer se a Diretiva IVA permite que um Estado?Membro considere o destinatário de uma entrega puramente interna como mais um «sujeito passivo» (mais precisamente, devedor solidário), para além do fornecedor, e que o considere devedor não só de uma dívida de IVA alheia, mas também de juros de mora alheios. O artigo 205.º da Diretiva IVA estabelece que, em determinadas situações, os Estados?Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento «do IVA», mas não contém nenhuma informação mais precisa sobre o alcance desta responsabilidade.
3. Por outro lado, há que ter em mente a autonomia processual dos Estados?Membros que possivelmente também permite a introdução da responsabilidade por juros de mora alheios como uma espécie de sanção, independentemente do artigo 205.º da Diretiva IVA. A Bulgária considera

necessária a responsabilidade pelos juros de mora, fazendo referência ao objetivo do combate efetivo à fraude. Com efeito, no presente caso, está em aberto a questão sobre se o destinatário sabia ou tinha de saber que o fornecedor a quem pagou declarou regularmente a sua dívida de IVA, mas não a pagou dentro do prazo.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. A Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2) (a seguir «Diretiva IVA») constitui o quadro jurídico do direito da União.

5. O considerando 44 desta diretiva refere o seguinte:

«É necessário que os Estados-Membros possam aprovar disposições que prevejam que pessoas diferentes do devedor são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto».

6. O artigo 193.º da Diretiva IVA define o devedor do IVA da seguinte forma:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º».

7. O artigo 205.º da Diretiva IVA estabelece a possibilidade de prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA:

«Nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º, 202.º, 203.º e 204.º, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA».

8. O artigo 207.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA regula ainda o seguinte:

«Os Estados-Membros adotam, além disso, as medidas necessárias para que as pessoas que, em conformidade com o artigo 205.º, são consideradas solidariamente responsáveis pelo pagamento do IVA cumpram essas obrigações de pagamento».

9. O artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA prevê medidas possíveis de combate à fraude fiscal, etc., suscetíveis de serem adotadas pelos Estados-Membros:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira».

B. Direito búlgaro

10. O direito búlgaro, no artigo 177.º da Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS») prevê a responsabilidade de terceiros no caso de fraude em matéria de IVA. Segundo esta disposição, a empresa que receber uma prestação tributável e que tiver deduzido o respetivo imposto, é responsável pelo IVA não pago pelo seu fornecedor, se souber ou tiver obrigação de saber que o imposto a que a dedução diz respeito não será pago pelo fornecedor.

11. Nos termos do artigo 14.º, ponto 3 e do artigo 16.º, n.º 3, do Danachno?osiguritelen protsesualen kodeks (Código de Processo Tributário e da Segurança Social, a seguir «DOPK»), a dívida solidária de terceiros no direito fiscal inclui, designadamente, juros e despesas de cobrança.

12. Os artigos 121.º, 122.º e 126.º da Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Lei relativa às obrigações e aos contratos, a seguir «ZZD») contêm disposições relativas aos efeitos meramente relativos da dívida solidária. Nos termos destas disposições, o credor pode exigir ao devedor solidário de sua escolha o cumprimento da totalidade da dívida. Se o incumprimento for imputável a apenas um dos devedores, o credor pode exigir a esse devedor o ressarcimento na íntegra dos prejuízos. Os restantes devedores são apenas solidariamente responsáveis pelo montante inicialmente devido. A mora de um devedor solidário não produz efeitos em relação aos restantes devedores.

III. Processo principal

13. A «Altio» OOD (a seguir «recorrente») é uma sociedade de responsabilidade limitada búlgara.

14. Em 10 de abril de 2014, a recorrente adquiriu da sociedade unipessoal de responsabilidade limitada búlgara «Fotomag» EOOD (a seguir «fornecedora») uma ceifeira?debulhadora, um trator e, em maio, outros equipamentos agrícolas. A fornecedora emitiu à recorrente as faturas relativas às entregas, que referiam separadamente o IVA. A recorrente depositou os montantes numa conta bancária da fornecedora e exerceu o direito à dedução do IVA.

15. Segundo uma fatura de 10 de abril de 2014, a fornecedora, por seu turno, tinha adquirido as referidas máquinas agrícolas a uma empresa da Grã?Bretanha, pelo que a fornecedora realizou uma aquisição intracomunitária na Bulgária. No entanto, no âmbito de uma inspeção tributária à fornecedora, em junho de 2016, concluiu?se que a dívida tributária resultante da referida aquisição tinha sido declarada, mas, em grande parte, não tinha sido paga. Foi emitido um aviso de liquidação tributária (a seguir «aviso de liquidação») pela dívida tributária não paga, acrescida dos respetivos juros de mora desde abril de 2014.

16. A recorrente também foi objeto de uma inspeção tributária. Em 23 de fevereiro de 2018, foi emitido um aviso de liquidação por força do qual esta se tornou devedora solidária (a seguir «declaração de responsabilidade»). Nos termos do artigo 177.º da ZDDS, a recorrente é responsável pelo IVA que foi referido pela fornecedora nas faturas mas que não foi pago. Esta declaração de responsabilidade abrangia, para além da dívida tributária da fornecedora, os juros de mora vencidos desde abril de 2014.

17. A recorrente apresentou uma reclamação contra a declaração de responsabilidade, a qual foi julgada improcedente, e, subsequentemente, intentou uma ação no Administrativen sad Plovdiv (Tribunal Administrativo de Plovdiv, Bulgária).

18. O tribunal administrativo julgou a ação improcedente. Declarou que no âmbito da responsabilidade solidária também eram devidos juros de mora. Tal resulta do facto de a

aplicação do artigo 16.º, n.º 3, do DOPK não estar excluída e de esta disposição prever expressamente que o responsável pelas dívidas de um sujeito passivo é responsável pelos impostos e pelas contribuições legais para a segurança social, bem como pelos juros e pelos custos da sua cobrança. Segundo esse órgão jurisdicional, a responsabilidade solidária prevista no artigo 177.º, n.º 1, da ZDDS não está limitada ao montante do «imposto devido e não pago». A mora da fornecedora também coloca em mora a recorrente.

19. A recorrente interpôs recurso de cassação do acórdão do Administrativen sad Plovdiv (Tribunal Administrativo de Plovdiv) no Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária). Resulta evidente que ainda é controvertida entre as partes neste processo a questão de saber se está sequer preenchido o elemento subjetivo do artigo 177.º do ZDDS, designadamente, o facto de saber ou o dever de saber que a fornecedora não iria pagar o IVA.

20. Independentemente desta questão, a recorrente também alega não poder ser devedora de juros de mora relativos ao período entre o vencimento da dívida de IVA da fornecedora e a emissão da declaração de responsabilidade. Uma vez que a mesma não é devedora de IVA originário pelo fornecimento, não violou a obrigação de pagar este IVA no período previsto na ZDDS. A responsabilidade do destinatário de um fornecimento sujeito a imposto nos termos do artigo 177.º da ZDDS não inclui os juros de mora que se tenham vencido em relação à fornecedora desde a data do fornecimento.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação processual perante o Tribunal de Justiça

21. Subsequentemente, o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo), por despacho de 16 de dezembro de 2019, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão prejudicial:

1. Devem o artigo 205.º da [Diretiva IVA] e o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que a responsabilidade solidária de uma pessoa registada para efeitos de IVA, destinatária de uma entrega tributável, pelo IVA não pago pelo seu fornecedor abrange, além da dívida principal do fornecedor (dívida do IVA), a obrigação acessória de reparação do prejuízo resultante da mora, à taxa dos juros legais vencidos sobre a dívida principal desde o início da mora do devedor até à data da emissão do aviso de liquidação em que é declarada a responsabilidade solidária, ou até ao pagamento da dívida?

2. Devem o artigo 205.º da [Diretiva IVA] e o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que se opõem a uma disposição nacional, como o artigo 16.º, n.º 3, do Danachno?osiguritelen protsesualen kodeks (Código de Processo Tributário e da Segurança Social), que prevê que a responsabilidade de terceiros por impostos não pagos de um sujeito passivo inclui impostos e juros?

22. A administração tributária búlgara, a República da Bulgária e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas no processo perante o Tribunal de Justiça.

V. Apreciação jurídica

23. Com as suas duas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a responsabilidade de um terceiro prevista no artigo 205.º da Diretiva IVA (a seguir também designado por «devedor solidário») abrange apenas a responsabilidade pelo imposto ou também pelos juros de mora não pagos pelo sujeito passivo. No caso de a responsabilidade solidária não abranger os juros de mora, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 205.º da Diretiva IVA se opõe à disposição de processo tributário búlgara que também inclui na

responsabilidade de um terceiro, em matéria de direito fiscal, os juros de mora não pagos pelo sujeito passivo. Ambas as questões podem ser apreciadas conjuntamente, em conformidade com o entendimento da Bulgária e da Comissão.

24. Uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em particular, o alcance desta responsabilidade, começarei por analisar o alcance da possibilidade prevista no artigo 205.º da Diretiva IVA. Assim, importa clarificar se o artigo 205.º da Diretiva IVA, além do IVA, também abrange outras prestações acessórias como os juros de mora devidos pelo sujeito passivo e, se assim não for, se nesse caso obsta à legislação búlgara (Secção A).

25. A Bulgária estabeleceu a responsabilidade pelos juros de mora no caso em que o sujeito passivo não pagou o imposto e o devedor solidário tinha, ou deveria ter, conhecimento desse facto. Por conseguinte, para aferir o alcance da responsabilidade, também deve ser tido em conta o artigo 273.º da Diretiva IVA, que permite que os Estados-Membros prevejam outras obrigações para evitar a fraude. A responsabilidade pelos juros de mora pode eventualmente basear-se no artigo 205.º, em conjugação com o artigo 273.º da Diretiva IVA (Secção B).

A. Alcance da obrigação solidária de pagamento (dívida solidária) nos termos do artigo 205.º, da Diretiva IVA

1. Considerações gerais

26. O artigo 205.º da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros prever, nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º, 202.º, 203.º e 204.º, que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.

27. Até à data, o Tribunal de Justiça não teve muitas oportunidades (3) de se pronunciar sobre o alcance desta extensão a um terceiro da obrigação de pagamento do imposto que é possível nos termos do artigo 205.º da Diretiva IVA.

28. O disposto no artigo 205.º da Diretiva IVA não transfere a dívida tributária para outra pessoa, tal como sucede, por exemplo, no caso do artigo 196.º Identifica, para além do sujeito passivo, outra pessoa que tem a obrigação de pagar o imposto. Esta obrigação de pagamento está configurada como uma dívida solidária, mas deriva de uma dívida tributária de um terceiro. Assim, de facto, corresponde a uma responsabilidade de um terceiro por um imposto alheio. Por conseguinte, para diferenciar conceptualmente esta dívida da dívida tributária original passarei a referir-me a uma dívida solidária.

29. O artigo 205.º da Diretiva IVA só permite esta dívida solidária em determinadas situações, designadamente no caso do artigo 193.º O artigo 193.º da Diretiva IVA diz respeito à obrigação tributária do fornecedor no caso de um fornecimento puramente interno, como a que está em causa. Por conseguinte, esta «situação normal em matéria de IVA» também é abrangida pelo artigo 205.º da Diretiva IVA. Conforme o Tribunal de Justiça já declarou, resulta dos seus termos claros e inequívocos que esta disposição é aplicável em todas as situações nela visadas, ou seja, também no caso normal de um fornecimento dentro do país (4).

30. Contudo, no exercício dos poderes que as diretivas da União lhes conferem, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (5). No que respeita mais concretamente ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já declarou que, em conformidade com este princípio, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objetivo prosseguido pelo direito interno, atentem o menos possível contra os objetivos e os princípios

decorrentes da legislação da União em causa (6). Assim, embora seja legítimo que os Estados-Membros adotem medidas que se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos da Fazenda Pública, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (7).

2. Alcance da dívida solidária nos termos do artigo 205.º da Diretiva IVA

31. Neste contexto, importa clarificar o alcance concreto da dívida solidária permitida à luz do artigo 205.º da Diretiva IVA. A redação do artigo 205.º da Diretiva IVA sugere, desde logo, a limitação da responsabilidade do terceiro ao «IVA» (8). O considerando 44 da Diretiva IVA também faz referência à responsabilidade pelo «pagamento do imposto». Com efeito, só é permitido aos Estados-Membros designar um terceiro que «seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA». Em contrapartida, daqui não resulta que o terceiro também possa ser solidariamente responsável pelo pagamento de outras prestações acessórias que venham a ser devidas (tais como juros, sanções por mora, coimas, etc.).

32. O artigo 205.º da Diretiva IVA também refere o pagamento «solid[ário]». Conforme o Tribunal de Justiça já declarou, ainda que noutro contexto, decorre da própria natureza da responsabilidade solidária que cada um dos devedores é responsável pelo montante total da dívida e que o credor tem, em princípio, a liberdade de exigir o pagamento dessa *dívida* a um ou a vários devedores à sua escolha (9). No entanto, a dívida a que alude o artigo 205.º da Diretiva IVA é a dívida do IVA.

33. A posição sistemática também sugere que a responsabilidade se limita ao montante da dívida do IVA. O artigo 205.º está sistematicamente posicionado no capítulo 1 «obrigação de pagamento» e neste, na secção 1 «Devedores do imposto perante o Fisco». Ora, estes capítulos versam apenas sobre a dívida de IVA perante o credor tributário e não sobre outras prestações acessórias e sanções que ainda possam ser devidas ao credor tributário por outros motivos.

34. Do mesmo modo, em meu entender, o sentido e o objetivo desta disposição abrange apenas a dívida do IVA em si mesma. A possibilidade prevista no artigo 205.º da Diretiva IVA, de os Estados-Membros designarem um terceiro que seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA visa, conforme a Bulgária também salienta corretamente, a manutenção da receita fiscal. Contudo, a receita fiscal a que o credor tributário tem direito é a dívida de IVA que resulta da transação. As prestações acessórias, por seu turno, não fazem parte da receita fiscal.

35. A respeito de uma «disposição especial de responsabilidade» no regime dos impostos especiais de consumo, o Tribunal de Justiça já declarou que a prestação de garantia prevista pelo direito da União, por parte de um depositário, para cobertura dos riscos inerentes à circulação intracomunitária não implica a responsabilidade pelas sanções impostas a um terceiro (10).

36. Isto é aplicável *a fortiori* no presente processo. Os juros de mora devidos por um terceiro não consubstanciam uma receita tributária, mas são, no âmbito do direito fiscal, em última instância, um simples meio de pressão pessoal (ou sancionador) destinado a incentivar o devedor do imposto em incumprimento a proceder pessoalmente ao pagamento dentro do prazo. Não consubstanciam uma receita tributária que seja devida ao Estado. Pelo contrário, tais juros normalmente retiram a vantagem que o devedor tributário ganha com o atraso no pagamento, quando comparado com o sujeito passivo que paga atempadamente. Por conseguinte, a responsabilidade solidária por estes juros de mora não faz sentido face ao objetivo de manutenção da receita fiscal, porque nem o efeito dissuasor nem o efeito nivelador podem ser conseguidos. Em contrapartida, se o devedor solidário se atrasar no pagamento da sua dívida solidária, pode-lhe ser aplicado o mesmo meio de pressão, designadamente, a imposição de juros de mora.

37. Neste sentido, o Tribunal de Justiça também já declarou que o artigo 205.º da Diretiva IVA não se opõe a uma obrigação solidária de «pagamento do IVA». Em contrapartida, as outras obrigações, como seja a de constituir uma garantia, enquanto uma espécie de obrigação acessória, só se podem basear no artigo 207.º da Diretiva IVA (11). Se só o artigo 207.º, segundo parágrafo, desta diretiva permitir medidas (acessórias) diferentes, o entendimento da Bulgária, segundo o qual estas medidas acessórias (também) estão abrangidas pelo artigo 205.º da diretiva, não é convincente.

38. Pelo contrário, a possibilidade de imposição de juros de mora pelo atraso no pagamento da própria dívida solidária, prevista no artigo 207.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, exclui a responsabilidade pelos juros de mora alheios (do sujeito passivo). De outro modo, seriam cobrados juros de mora sobre juros de mora, o que contraria a lógica dos juros de mora enquanto meio de pressão (pessoal) e de nivelamento do benefício da liquidez. Tal também seria dificilmente compatível com o princípio da proporcionalidade.

39. A referida interpretação é confirmada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 205.º da Diretiva IVA. Assim, embora seja legítimo que os Estados-Membros adotem medidas que se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos da Fazenda Pública, essas medidas não devem exceder o necessário para atingir esse fim (12). A proteção da Fazenda Pública na sequência do não pagamento do IVA devido por parte do devedor tributário já é integralmente conseguida com a responsabilização de um terceiro por este IVA. Por conseguinte, a responsabilidade pelas sanções que são impostas a um terceiro relativamente a estes direitos excede o necessário para proteger a Fazenda Pública.

40. Consequentemente, o artigo 205.º da Diretiva IVA permite apenas que os Estados-Membros estabeleçam a responsabilidade de um terceiro pela dívida tributária do sujeito passivo, mas não a responsabilidade pelos juros de mora do devedor tributário em incumprimento. Em contrapartida, nos termos do artigo 207.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, podem ser impostos juros de mora a um devedor solidário em incumprimento. No entanto, não foi o que sucedeu no presente processo.

3. ***Opõe-se artigo 205.º da Diretiva IVA à extensão da dívida solidária aos juros de mora alheios?***

41. Embora o artigo 205.º da Diretiva IVA restrinja ao próprio IVA as possibilidades de os Estados-Membros estabelecerem que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, daqui não resulta necessariamente que o mesmo seja contrário a medidas mais alargadas dos Estados-Membros no seu direito de processo tributário nacional.

42. Com efeito, da Diretiva IVA não resulta quando e como se constitui uma dívida solidária por uma dívida tributária alheia, contrariamente ao que sucede com a constituição da dívida tributária. Com efeito, a constituição de uma dívida solidária relativa a uma dívida tributária alheia é estabelecida nos termos das disposições processuais nacionais. O mesmo se aplica aos respetivos meios de pressão (p. ex., juros de mora), e até mesmo à penalização do atraso no pagamento. O artigo 207.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA prevê expressamente no que diz respeito aos devedores solidários na aceção do artigo 205.º, que os Estados-Membros adotam as medidas necessárias para que estas pessoas cumpram as suas obrigações de pagamento.

43. Conforme o Tribunal de Justiça salientou na sua jurisprudência assente, na falta de harmonização da legislação da União no domínio das sanções aplicáveis em caso de desrespeito das condições previstas num regime instituído por esta legislação, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que se lhes afigurem adequadas (13).

44. Contudo, o alargamento da dívida solidária de um terceiro, prevista no artigo 205.º da Diretiva IVA, não é abrangido pela referida autonomia processual dos Estados-Membros em matéria de sanções. Com efeito, não consubstancia uma sanção por uma conduta inadequada do devedor solidário. Pelo contrário, diz diretamente respeito ao alcance da responsabilidade solidária pela conduta inadequada de outrem. Contudo, o alcance da responsabilidade solidária à luz do direito da União é regulado pelo artigo 205.º da Diretiva IVA e restringe-se à dívida tributária.

45. O acórdão do Tribunal de Justiça (14) relativo à cobertura dos riscos da circulação intracomunitária de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo mediante a prestação de garantia por parte do proprietário de um armazém sujeito a imposto especial de consumo, prevista no direito da União, também não se opõe a esta conclusão. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que os Estados-Membros também podem fazer incidir a cobertura dos riscos mediante a prestação de garantia, para além do previsto no direito da União, sobre sanções alheias. No entanto, este acórdão aborda as particularidades do direito dos consumidores.

46. Assim, o Tribunal de Justiça salienta expressamente que o mercado dos cigarros é particularmente propício ao desenvolvimento de um comércio ilegal (15). As normas objeto de interpretação naquele processo (artigos 13.º e seguintes, da Diretiva 92/12/CE) também eram mais especificamente dirigidas à cobertura de riscos inerentes à circulação de mercadorias e às respetivas infrações e irregularidades do que o artigo 205.º da Diretiva IVA (16). Acresce a responsabilidade específica do depositário, no âmbito da legislação relativa a impostos especiais sobre o consumo, pela mercadoria depositada no seu entreposto, a qual não existe nestes termos no direito do IVA em relação ao destinatário de um fornecimento.

47. Uma vez que o direito da União restringe o alcance da dívida solidária no âmbito do direito do IVA (v. a este respeito, n.os 26 e seguintes) à dívida tributária, o artigo 205.º da Diretiva IVA opõe-se ao alargamento desta dívida solidária (no presente processo, relativa aos juros de mora devidos pela fornecedora) pelo direito processual nacional. Contudo, ao abrigo do artigo 207.º, segundo parágrafo da Diretiva IVA, a Bulgária pode penalizar o atraso no pagamento por parte do devedor solidário cobrando-lhe os respetivos juros de mora.

B. Responsabilidade alargada nos termos do artigo 205.º em conjugação com o artigo 273.º, n.º 1, da Diretiva IVA para evitar a fraude fiscal?

48. No presente processo, contudo, a recorrente é chamada no âmbito do combate eficaz à fraude fiscal. Talvez por esse motivo, haveria que considerar a possibilidade de responsabilidade alargada que inclua os juros de mora do devedor tributário.

1. Quanto à questão de saber quando é que um terceiro pode efetivamente ser responsabilizado

49. No âmbito do artigo 193.º da Diretiva IVA, importa ter em conta que a condição de única devedora tributária da fornecedora corresponde à estrutura do IVA enquanto imposto indireto. A responsabilidade imposta ao destinatário pela dívida tributária do fornecedor como princípio seria contrária à natureza do IVA. Com efeito, conforme o Tribunal de Justiça já salientou em jurisprudência constante, os fornecedores (neste caso, a fornecedora) atuam como «cobradores de impostos por conta do Estado e no interesse do Tesouro» (17).

50. Por conseguinte, se o destinatário da prestação, como é aqui a recorrente, em conformidade com o sistema, já tiver suportado o IVA devido com o pagamento do fornecimento, uma vez que este (v. artigos 73.º e 78.º da Diretiva IVA) já estava incluído no preço, esta responsabilidade adicional ou acrescida do destinatário do fornecimento por este imposto deve ser particularmente fundamentada e justificada à luz do princípio da proporcionalidade.

51. Por conseguinte, devem existir *circunstâncias especiais* pelas quais o destinatário da prestação deva ser responsável pelo pagamento do imposto devido por um terceiro, apesar de ter pago o imposto ao pagar o preço. Assim, tendo em conta os direitos fundamentais do destinatário da prestação (pelo menos, o artigo 16.º da Carta deve ser aplicado ao presente caso), o artigo 205.º, em conjugação com o artigo 193.º da Diretiva IVA, em princípio, não permite a responsabilidade pelo IVA em termos gerais e incondicional do destinatário da prestação, se este tiver pagado o imposto ao devedor tributário (fornecedor) em conformidade com o sistema.

52. Como tal, o Tribunal de Justiça já declarou, com razão, que medidas nacionais que dão *de facto* origem a um sistema de responsabilidade solidária sem culpa ultrapassam o que é necessário para preservar os direitos do Fisco (18). Imputar a responsabilidade pelo pagamento do IVA a uma pessoa diferente do devedor, sem lhe permitir afastar a responsabilidade provando que é totalmente alheia à atuação do devedor do imposto deve, por conseguinte, ser considerado incompatível com o princípio da proporcionalidade (19). De facto, seria manifestamente desproporcionado imputar a essa pessoa, de maneira incondicional, a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pela atuação de um terceiro sujeito passivo sobre o qual não tem nenhuma influência (20).

53. A norma búlgara consagrada no artigo 177.º da ZDDS, parece apontar no sentido de uma tal responsabilidade incondicional. Segundo a mesma, a responsabilidade constitui-se desde logo se o destinatário da prestação souber ou tiver obrigação de saber que o fornecedor não irá pagar o imposto. Contudo, se, tal como no presente processo, o IVA tiver sido pago ao fornecedor pelo destinatário do fornecimento através do pagamento do preço e o fornecedor tiver declarado o imposto regularmente, a responsabilidade dependerá exclusivamente da atuação do fornecedor, especificamente, se paga ou não o IVA declarado e em que montante. Porém, normalmente, o destinatário da prestação não tem qualquer influência sobre esse facto.

54. Em contrapartida, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça (21), não é contrário ao direito da União exigir que a pessoa que não seja o devedor tome todas as medidas que lhe

podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a transação que realiza não implica a sua participação numa fraude fiscal. Por conseguinte, o facto de a pessoa que não é o devedor ter agido de boa fé, atuando com toda a diligência de um operador informado, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de estar excluída a sua participação numa fraude constituem elementos a ter em consideração para determinar a possibilidade de obrigar esta pessoa a pagar o IVA devido solidariamente (22).

55. Esta jurisprudência está em conformidade com a estatuição do artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA que permite que os Estados-Membros prevejam outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. Por conseguinte, há que considerar que a responsabilidade alargada do destinatário da prestação por juros de mora alheios poderá, eventualmente, ser admissível para evitar uma fraude, ao abrigo do artigo 205.º, em conjugação com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

2. Responsabilidade alargada para evitar uma fraude ao abrigo do artigo 205.º em conjugação com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA

56. Conforme acima referido (n.º 54 das presentes conclusões), segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não é contrário ao direito da União exigir que a pessoa que não seja o devedor (ou seja, o devedor solidário) tome todas as medidas que lhe podem ser razoavelmente exigidas para garantir que a transação que realiza não implica a sua participação numa fraude fiscal (23).

57. Contudo, existe uma tensão potencial entre estas afirmações relativas à responsabilidade de um terceiro e a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao direito à dedução de uma empresa no quadro da fraude ao IVA. Segundo essa jurisprudência, um sujeito passivo que sabia ou devia saber (24) que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA deve, para efeitos da Diretiva IVA, ser considerado participante nessa fraude (25). Tal *obriga* os Estados-Membros a recusar ao sujeito passivo (quando o mesmo é, tal como no presente caso, o destinatário da prestação) o direito à dedução (26).

58. Se tivesse sido recusado ao recorrente o direito à dedução, em conformidade com esta jurisprudência, ou se esse direito viesse a ser recusado, não haveria, no entanto, nenhum prejuízo para o Fisco que merecesse proteção através da responsabilidade nos termos do artigo 205.º da Diretiva IVA. A responsabilidade simultânea por um imposto alheio no montante da dedução do imposto suportado e a impossibilidade de proceder à mesma dedução devido a fraude não deve ser considerado compatível com o princípio da proporcionalidade, tanto mais que normalmente ainda irá ser aplicada uma sanção penal nos termos do direito nacional dos Estados-Membros (e não da Diretiva IVA).

59. A questão de saber se, por esse motivo, os Estados-Membros podem optar por recusar a dedução ao destinatário da prestação ou se o mesmo é solidariamente responsável pelo IVA parece ser duvidosa à luz da redação da Diretiva IVA e do objetivo de harmonização. Em todo o caso, este direito de opção não resulta expressamente da Diretiva IVA. É até concebível que, por critérios de proporcionalidade, a responsabilidade solidária, enquanto meio mais brande e igualmente adequado para garantir a receita tributária, deva prevalecer sobre a recusa (eventualmente múltipla) da dedução.

60. Contudo, não cabe aqui ao Tribunal de Justiça resolver esta questão. Com efeito, no presente processo, não havendo fraude ao IVA, não está em causa nem a recusa de dedução (na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça) nem a responsabilidade por juros de mora alheios nos termos do artigo 205.º em conjugação com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

3. **Falta de pagamento do imposto regularmente declarado consubstancia fraude fiscal?**

61. Resulta dos autos (27) que a autoridade fiscal búlgara acusa a fornecedora da recorrente de não ter pago atempadamente o IVA declarado como resultante das transações com a recorrente. No entanto, o atraso no pagamento ou a falta de pagamento de um IVA declarado não pode ser considerado evasão fiscal ou fraude em matéria de IVA na aceção da jurisprudência acima referida.

62. Com efeito, conforme já declarou a Grande Secção do Tribunal de Justiça no processo Scialdone, é necessário distinguir entre a mera falta de pagamento e a falta de declaração do IVA pelo devedor tributário (28). Nesta medida, o facto de o sujeito passivo não proceder ao pagamento do IVA declarado nos prazos legalmente estipulados não lhe proporciona uma vantagem, uma vez que o imposto continua a ser devido. Consequentemente, a interpretação do artigo 325.º, n.º 1, TFUE por parte do Tribunal de Justiça, relativa à fraude em matéria de IVA, não é aplicável ao não pagamento do IVA declarado.

63. O mesmo também se dirá em relação à restante jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de fraude, uma vez que, segundo o Tribunal de Justiça (29), tais faltas de pagamento do IVA declarado não têm a mesma gravidade que a fraude a este imposto. Com efeito, se o sujeito passivo tiver cumprido corretamente a sua obrigação de declaração, a Administração já dispõe dos dados necessários para apurar o montante do IVA devido e constatar a eventual falta de pagamento do mesmo.

64. Contrariamente ao que a Comissão parece considerar, o facto de um terceiro ter conhecimento do não pagamento da dívida tributária por parte do devedor tributário não é suficiente, tal como foi recentemente esclarecido pela Grande Secção no processo Scialdone (30), para que se possa considerar que este terceiro sabia ou tinha obrigação de saber que o seu fornecimento implicaria a sua participação numa fraude fiscal. Pelo contrário, este terceiro teria de saber ou de ter obrigação de saber que as transações não seriam regularmente declaradas a fim de, desse modo, defraudar a autoridade fiscal. O não pagamento do *imposto regularmente declarado* não consubstancia uma forma (fraudulenta) de engano da autoridade fiscal.

65. A conclusão poderia ser outra se a recorrente tivesse intencionalmente utilizado a fornecedora como uma sociedade intermediária destituída de património que, por si só, não estaria em situação de pagar o IVA declarado. Porém, tal não resulta do pedido de decisão prejudicial. O facto de a recorrente ter pago à fornecedora, de modo que esta última, em princípio, estaria em condições de pagar a dívida de IVA por ela declarada, indicia antes o contrário. Contudo, em última instância, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio clarificar ou determinar esta circunstância.

66. De acordo com a descrição dos factos feita pelo órgão jurisdicional de reenvio, não se verifica no presente processo nenhuma fraude em matéria de IVA. Por conseguinte, a questão de saber se a recorrente sabia ou devia saber que o IVA corretamente declarado não seria pago atempada ou integralmente, é irrelevante. Assim, também não se constitui a responsabilidade pelos juros de mora de um terceiro, nos termos do artigo 205.º em conjugação com o artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

VI. Conclusão

67. Proponho assim que o Tribunal de Justiça responda à questão do Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária) do seguinte modo:

O artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado deve ser interpretado no sentido de que se opõe a alargar a responsabilidade solidária de um terceiro aos juros de mora devidos pelo devedor tributário por falta de pagamento do IVA.

1 Língua original: alemão.

2 JO 2006, L 347, p. 1, com a redação em vigor no período controvertido.

3 A este respeito, referem-se apenas as seguintes: Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, n.os 19 e segs.), e de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C-384/04, EU:C:2006:309, n.os 25 e segs.), ambos ainda respeitantes à disposição anterior, com o mesmo teor. De certa forma, o Acórdão de 26 de março de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) também pode ser referido, o qual, porém, sem proceder à interpretação do artigo 205.º da Diretiva IVA, aborda a problemática da responsabilidade nele prevista (v., no entanto, a este respeito, as minhas conclusões neste processo (C-499/13, EU:C:2014:2351, n.os 58 e segs.).

4 Neste sentido, ainda a respeito da disposição anterior do artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, Acórdão de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C-384/04, EU:C:2006:309, n.º 26).

5 Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, n.º 20), de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 18), e de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C-384/04, EU:C:2006:309, n.º 29).

6 Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, n.º 21); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 19); e de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 52).

7 Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, n.º 22); de 7 de dezembro de 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 45); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 20); e de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 53), em sentido semelhante, acórdão de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C-384/04, EU:C:2006:309, n.º 30).

8 A versão inglesa do artigo 205.º da Diretiva IVA refere «payment of VAT» e a versão francesa, «acquitter la TVA».

- 9 Acórdãos de 22 de novembro de 2017, Aebtri (C?224/16, EU:C:2017:880, n.º 80), e de 18 de maio de 2017, Latvijas Dzelzcešs (C?154/16, EU:C:2017:392, n.º 85).
- 10 Acórdão de 2 de junho de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, n.os 38 e segs.); no mesmo sentido, também as conclusões do advogado?geral Y. Bot no processo Karelia (C?81/15, EU:C:2016:66, n.º 37).
- 11 Acórdão de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2006:309, n.os 43 e segs.), ainda relativo à disposição anterior.
- 12 Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.º 22); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 20); em sentido semelhante, Acórdão de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2006:309, n.º 30).
- 13 Acórdãos de 8 de maio de 2019, EN.SA. (C?712/17, EU:C:2019:374, n.º 38); de 26 de abril de 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, n.º 59); v. neste sentido, designadamente, Acórdãos de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, n.º 50); e de 7 de dezembro de 2000, de Andrade (C?213/99, EU:C:2000:678, n.º 20).
- 14 Acórdão de 2 de junho de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398).
- 15 Acórdão de 2 de junho de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, n.º 37).
- 16 V. acórdão de 2 de junho de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C?81/15, EU:C:2016:398, n.º 9).
- 17 Acórdãos de 15 de outubro de 2020, E. (IVA – Redução da base tributável) (C?335/19, EU:C:2020:829, n.º 31); de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 22); Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 23); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 21); e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).
- 18 Acórdão de 21 de junho de 2012, Mahagében (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.º 48); de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.º 24); e de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2006:309, n.º 32); bem como as conclusões do advogado?geral M. Poiares Maduro no processo Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2005:745, n.º 27).
- 19 Neste sentido, expressamente: Acórdão de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.º 24).
- 20 Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.º 24), e de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 23).
- 21 Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.º 25); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 24); de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.º 65); e de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2006:309, n.º 33).

- 22 V. Acórdão de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.º 26), em sentido semelhante: Acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 25), e de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.º 66).
- 23 Acórdãos de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, n.º 25); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 24); de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C?409/04, EU:C:2007:548, n.º 65); e de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C?384/04, EU:C:2006:309, n.º 33).
- 24 Nalgumas decisões mais antigas, o Tribunal de Justiça ainda refere «podia saber». V., pex., Acórdão de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, n.º 60). No entanto, esta formulação demasiado ampla que se baseou apenas na questão prejudicial parece ter sido entretanto, corretamente, abandonada.
- 25 Acórdãos de 20 de junho de 2018, Enteco Baltic (C?108/17, EU:C:2018:473, n.º 94); de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.º 48); de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, n.º 27); de 6 de setembro de 2012, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, n.º 54); de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, n.º 39); e de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, n.º 56).
- 26 V. Acórdãos de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, n.º 47); de 18 de dezembro de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C?131/13, C?163/13 e C?164/13, EU:C:2014:2455, n.º 62); de 13 de março de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, n.º 40); de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, n.º 26); de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, n.º 37); de 21 de junho de 2012, Mahagében (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, n.º 42); e de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, n.os 59 e 61).
- 27 V. n.º 5 do pedido de decisão prejudicial na versão francesa (na página 4 do original) e n.º 3 do resumo do pedido de decisão prejudicial em alemão.
- 28 Acórdão de 2 de maio de 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, n.os 39 e 40).
- 29 Acórdão de 2 de maio de 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, n.os 41 e 42).
- 30 Acórdão de 2 de maio de 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295).