ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

12 de Janeiro de 2006 *

Nos processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pela High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), por decisões de 28 de Julho de 2003 (C-354/03 e C-355/03) e 27 de Outubro de 2003 (C-484/03), entrados no Tribunal de Justiça respectivamente em 18 de Agosto e 19 de Novembro de 2003, nos processos

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

contra

Commissioners of Customs & Excise,

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

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

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 8 de Dezembro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Optigen Ldt, por T. Beazley, QC, e J. Herberg, barrister,

— em representação da Fulcrum Electronics Ltd, por R. Englehart, QC, e A. Lewis, barrister,

— em representação da Bond House Systems Ltd, por K. P. E. Lasok, QC, e M. Patchett-Joyce, barrister,

— em representação do Governo do Reino Unido, por C. Jackson (C-354/03, C-355/03 e C-484/03) e K. Manji (C-484/03), na qualidade de agentes, assistidos por R. Anderson, QC, e I. Hutton, barrister,

— em representação do Governo checo, por T. Boček, na qualidade de agente (C-354/03, C-355/03 e C-484/03),

— em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde e A. Rahbøl Jacobsen, na qualidade de agentes, assistidos por P. Biering, advokat (C-484/03),

— em representação do Conselho da União Europeia, por A.-M. Colaert e J. Monteiro, na qualidade de agentes (C-354/03 e C-355/03),

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente (C-354/03, C-355/03 e C-484/03),

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 16 de Fevereiro de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação da Primeira Directiva 67/227/CEE 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), alterada pela Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações

dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Primeira Directiva»), bem como a interpretação da Sexta Directiva 77/388, alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de três litígios que opõem, respectivamente, a Optigen Ltd (a seguir «Optigen»), a Fulcrum Electronics Ltd, em liquidação (a seguir «Fulcrum»), e a Bond House Systems Ltd (a seguir «Bond House») aos Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners») relativamente ao indeferimento por estes últimos dos pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago sobre a aquisição, no Reino Unido, de microprocessadores seguidamente exportados para outro Estado-Membro.

Quadro jurídico

3 O artigo 2.º da Primeira Directiva tem a seguinte redacção:

«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.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.»

4 Em aplicação do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

5 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da referida directiva, por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma das actividades económicas referidas no n.º 2 desse artigo. O conceito de «actividades económicas» é definido no referido n.º 2, englobando todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo nomeadamente as transacções que impliquem a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

6 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva, «[p]or 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

7 O artigo 17, n.ºs 1 a 3, da Sexta Directiva dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

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

a) 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;

b) O imposto [sobre] o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;

[...]

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

a) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4. °, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas transacções tivessem sido realizadas no território do país;

[...]»

Litígios nos processos principais

8 Resulta das decisões de reenvio que, à data dos factos dos processos principais, a actividade das sociedades Optigen, Fulcrum e Bond House consistia, principalmente, em comprar microprocessadores a sociedades estabelecidas no Reino Unido e em revendê-los a clientes estabelecidos noutro Estado-Membro.

9 A Optigen apresentou um pedido de reembolso de um saldo líquido de IVA recuperável superior a 7 milhões de GBP, relativo ao mês de Junho de 2002. Por decisões de 16 e 31 de Outubro de 2002, os Commissioners indeferiram o pedido na medida em que respeitava a um montante ligeiramente superior a 7 milhões de GBP. Do mesmo modo, no que respeita ao mês de Julho do mesmo ano, por decisão de 30 de Outubro de 2002, os Commissioners indeferiram o pedido dessa sociedade de reembolso de um montante ligeiramente superior a 13 milhões de GBP.

10 Relativamente ao mês de Junho de 2002, a Fulcrum apresentou um pedido de reembolso do saldo líquido do IVA pago a montante no valor de quase 7,2 milhões de GBP. Por decisão de 11 de Novembro de 2001, os Commissioners indeferiram esse pedido relativamente a um montante de quase 2 milhões de GBP. De igual modo, no que respeita ao mês de Julho de 2002, indeferiram o pedido de reembolso relativamente ao montante de aproximadamente 1,1 milhão de GBP, num pedido de um montante total de quase 4 milhões de GBP. Além disso, em Fevereiro de 2003, os Commissioners endereçaram à Fulcrum um aviso de tributação relativo a um montante de cerca de 160 000 GBP, respeitante ao IVA pago a montante e correspondente, em seu entender, a um montante indevidamente reembolsado relativo ao mês de Maio de 2002.

11 A Bond House apresentou, relativamente ao mês de Maio de 2002, um pedido de reembolso de um montante de cerca de 16,3 milhões de GBP respeitante ao IVA pago a montante, pedido que foi indeferido pelos Commissioners. Em Setembro de 2002, estes últimos informaram essa sociedade de que admitiam que, do montante total reclamado, uma soma ligeiramente superior a 2,7 milhões de GBP podia dar lugar a reembolso.

12 Resulta das decisões de reenvio que as operações em causa se inseriam em cadeias de entregas nas quais interveio, sem conhecimento das sociedades recorrentes nos processos principais, um operador desaparecido, isto é, um comerciante devedor de IVA mas que desapareceu sem o pagar às autoridades fiscais, ou um comerciante que utilizava um número de IVA fictício, isto é, um número que não lhe pertencia, práticas que, segundo os Commissioners, constituem fraudes em «carrossel».

13 Segundo as decisões de reenvio, nos processos C-354/03 e C-355/03, e segundo os Commissioners, no processo C-484/03, uma fraude em «carrossel» é, em princípio, organizada segundo as seguintes modalidades:

— Uma sociedade (A) estabelecida num Estado-Membro vende bens a uma sociedade (B) estabelecida num segundo Estado-Membro.

— A sociedade B, que é o operador desaparecido ou que utiliza um número de contribuinte de IVA fictício, revende esses bens com prejuízo a uma sociedade de ligação (C), estabelecida no segundo Estado-Membro. As vendas posteriores podem assim ser realizadas com lucro. A sociedade B é devedora de IVA sobre a compra desses bens, mas, tendo utilizado esses mesmos bens para transacções tributáveis, beneficia igualmente do direito de deduzir esse IVA como imposto a montante. Em contrapartida, é devedora do imposto a jusante facturado à sociedade C, mas desaparece antes de pagar o montante à Administração Fiscal.

— A sociedade C revende, por sua vez, os bens em causa a uma outra sociedade de ligação (D) no segundo Estado-Membro, pagando à Administração Fiscal o IVA facturado a jusante após ter deduzido o IVA liquidado a montante, e assim sucessivamente, até que uma sociedade, no segundo Estado-Membro, exporta

esses bens para um terceiro Estado-Membro. Essa exportação é isenta de IVA, mas a sociedade exportadora tem, não obstante, o direito de pedir o reembolso do IVA pago a montante sobre a compra desses bens. No caso de o comprador ser a sociedade A, está-se perante uma verdadeira fraude em «carrossel».

— O procedimento pode repetir-se.

14 Nos processos C-354/03 e C-355/03, o órgão jurisdicional de reenvio refere que os Commissioners fundamentaram as suas decisões na afirmação segundo a qual, em primeiro lugar, no que respeita às aquisições em causa no processo principal, não foram efectuadas entregas à Optigen e à Fulcrum utilizadas ou a utilizar para as necessidades de uma actividade comercial para efeitos do IVA, pelo que os montantes alegadamente pagos por conta do IVA relativamente a essas aquisições não constituem impostos pagos a montante na acepção da Lei de 1994 relativa ao IVA (Value Added Tax Act 1994). Além disso, para efeitos do IVA, as vendas correspondentes não constituem entregas efectuadas no âmbito do exercício de uma actividade comercial e, portanto, não dão lugar a qualquer direito a reembolso. Finalmente, objectivamente analisadas, as aquisições e as vendas em causa no processo principal carecem de substância económica e não se inscrevem no âmbito de qualquer actividade económica. Consequentemente, essas aquisições não podem ser consideradas entregas utilizadas ou a utilizar para as necessidades dessa actividade e essas vendas entregas efectuadas no exercício de uma actividade económica para efeitos do IVA.

15 A Optigen e a Fulcrum recorreram das decisões dos Commissioners para o VAT and Duties Tribunal, London. Este apensou os dois processos.

16 Por decisão de 23 de Maio de 2003, o VAT and Duties Tribunal, London, negou provimento aos recursos interpostos por essas sociedades, entendendo que os Commissioners consideraram correctamente que as transacções em causa não eram

abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA. O mesmo órgão jurisdicional considerou que um operador não tem direito ao reembolso do IVA pago a montante relativo aos bens que revendeu em seguida a sociedades estabelecidas fora do Reino Unido no caso de ter tido intervenção na cadeia de fornecimento de um operador desaparecido, ou um operador que utiliza um número de IVA fictício, mesmo que o operador que pede o reembolso não esteja de nenhuma forma implicado na falta ou viciação do número de sujeito passivo de IVA imputadas ao outro operador e não tenha conhecimento destas, bem como no caso de as cadeias de fornecimentos em que ocorreram as aquisições e as vendas do operador em causa fazerem parte, sem o seu conhecimento, de uma fraude em «carrossel» cometida por terceiros.

17 A Optigen e a Fulcrum interpuseram recurso da decisão do VAT and Duties Tribunal, London, para a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 No processo C-484/03, resulta da decisão de reenvio que os Commissoners alegaram que, uma vez que o objectivo das cadeias de fornecimentos em causa no processo principal era a fraude, todas as transacções que compunham estas últimas, compreendendo as efectuadas pela Bond House, eram desprovidas de substância económica. Nesta medida, não sendo as operações ilegais abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, os valores pagos a montante pela Bond House aos seus fornecedores não constituem pagamentos de IVA e, como tal, esta sociedade não tem direito ao reembolso desses montantes.

19 Em Agosto de 2002, a Bond House interpôs recurso para o VAT and Duties Tribunal, Manchester, contra a decisão dos Commissioners.

20 Por decisão de 29 de Abril de 2003, alterada por aditamento de 8 de Maio de 2003, o VAT and Duties Tribunal, Manchester, entendeu que 26 das 27 aquisições em causa no processo principal não podiam ser consideradas actividades económicas na acepção da Sexta Directiva, não sendo, portanto, abrangidas pelo âmbito de

aplicação do IVA. Concluiu que essas aquisições faziam parte de uma série de operações com fins fraudulentos. Mesmo que a Bond House ignorasse esse fim e não tenha cometido nenhuma infracção, essas transacções carecem de substância económica e devem ser apreciadas à luz de critérios objectivos. Por conseguinte, é indiferente que a recorrente no processo principal não tivesse cometido nenhuma infracção. Finalmente, a Bond House não pode invocar o princípio da protecção da confiança legítima tendo em vista o deferimento do seu pedido de reembolso do IVA pago a montante e os Commissioners, ao negarem à referida recorrente esse reembolso, não violaram os princípios da proporcionalidade ou da segurança jurídica nem os direitos do Homem.

21 A Bond House interpôs recurso dessa decisão para a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Questões prejudiciais e tramitação no Tribunal de Justiça

22 Nos processos C-354/03 e C-355/03, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que os factos nos processos principais são dados como provados. Menciona como pertinentes os seguintes factos:

— Verificou-se uma fraude em «carrossel».

— A Optigen e a Fulcrum, partes inocentes, não estavam envolvidas nessa fraude, da qual não tinham conhecimento nem tinham razão para ter, a não ser enquanto clientes normais de um operador e fornecedoras normais de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro.

— A Optigen e a Fulcrum não tinham qualquer contacto com o operador desaparecido ou que utilizou um número de IVA fictício.

— As nove aquisições da Fulcrum a respeito das quais foi indeferido o reembolso do IVA não lhe pareceram diferentes de qualquer outra das 467 aquisições por ela efectuadas durante o período de três meses pertinente.

— Quando a Optigen e a Fulcrum compraram os bens e pagaram o imposto a montante, o «carrossel» estava incompleto e o operador desaparecido ainda não tinha efectivamente «desaparecido», pelo que, nessa altura, qualquer um destes acontecimentos podia de facto não ocorrer.

23 No processo C-484/03, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que a Bond House contesta um número limitado de constatações de facto ou de conclusões do VAT and Duties Tribunal, Manchester. Os factos seguintes figuram entre os que não foram contestados:

— A Bond House era tida em boa consideração pelos Commissioners e não era suspeita de envolvimento em fraudes relativas ao IVA.

— Esta sociedade desconhecia a existência da fraude alegada pelos Commissioners e não agiu imprudentemente.

— A Bond House não negociou com nenhum dos fornecedores que os Commissioners acusam de actuação fraudulenta.

— Todas as operações efectuadas pela Bond House e as que tiveram lugar antes e depois de esta sociedade ter comprado e vendido as mercadorias em questão foram genuínas: houve sempre em todas as operações uma entrega efectiva das mercadorias em questão e o respectivo pagamento.

— As operações que o VAT and Duties Tribunal, Manchester, concluiu serem desprovidas de substância económica não foram diferentes de outras operações efectuadas pela Bond House, cuja substância económica não foi contestada, por não haver qualquer indício de que integrassem uma fraude em «carrossel».

24 Em substância, a Bond House alega que, visto que as compras e as entregas em causa no processo principal foram efectivamente realizadas, não se pode afirmar que as mesmas não constituem «entregas» ou «actividades económicas» para efeitos de IVA unicamente pelo facto de, num outro ponto da cadeia de entregas, e sem que a Bond House tivesse conhecimento disso, um operador ter facturado indevidamente o IVA a um cliente, mas não o ter declarado aos Commissioners. Além disso, não há nenhuma razão para crer que as operações realizadas antes, ou depois, da fraude e que implicam pessoas que ignoravam a existência dessa fraude ou do operador por ela responsável faziam parte dessa fraude ou do plano desse operador. A decisão do VAT and Duties Tribunal, Manchester, é contrária ao espírito do sistema comum do IVA. Enquanto meio de combate à fraude, esta decisão é desproporcionada e susceptível de ter um efeito dissuasor sobre o comércio legal, em violação do artigo 28.º CE. A referida decisão é igualmente contrária ao princípio da segurança jurídica, já que os sujeitos passivos deixam de poder emitir facturas mencionando o IVA, ou de poder preencher as suas declarações de impostos com um mínimo de segurança.

25 Os Commissioners alegam, em substância, que as operações realizadas no âmbito de uma fraude em «carrossel» não constituem actividades económicas na acepção da Sexta Directiva. As 26 operações em causa no processo principal são, portanto, desprovidas de substância económica, estando excluídas do âmbito de aplicação da

referida directiva. Essas transacções não integram uma «actividade económica» nem são «entregas» à, ou efectuadas pela, Bond House. A decisão de indeferimento do pedido de reembolso de IVA desta última não constitui qualquer violação dos princípios da proporcionalidade ou da segurança jurídica nem contraria o respeito dos direitos Humanos.

26 À luz do exposto, a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidiu suspender a instância e solicitar ao Tribunal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial sobre as seguintes questões:

Nos processos C-354/03 e C-355/03:

«1) Nos termos do sistema comum do IVA e à luz das Primeira [...] e Sexta Directivas [...], a constituição do direito de crédito a favor de um comerciante pelo facto de este ter pago a montante IVA sobre uma transacção deve ser apreciado tendo em conta:

a) somente a transacção específica em que o comerciante foi parte, incluindo os seus objectivos ao participar nessa transacção, ou

b) a totalidade das transacções, incluindo as subsequentes, que fazem parte de uma cadeia circular de fornecimento a que pertence a transacção específica, incluindo os objectivos dos outros participantes na cadeia, objectivos esses que o comerciante desconhece e/ou não tem meios de conhecer, e/ou

c) os actos e intenções fraudulentos, quer tenham ocorrido antes ou depois dessa transacção específica, de outros participantes da cadeia circular cujo envolvimento o comerciante desconhece e cujos actos e intenções o comerciante desconhece e/ou não tem meios de conhecer, ou

d) outros factores, e, se assim for, mediante que critérios?

2) A exclusão do regime do IVA de transacções em que participou uma parte inocente, mas que estão ligadas a uma fraude em 'carrossel' de terceiros, infringe os princípios gerais da proporcionalidade, da igualdade de tratamento ou da segurança jurídica?»

No processo C-484/03:

«1) Atendendo aos princípios gerais de direito comunitário (designadamente os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica) e ao disposto no artigo 28.º CE:

a) nas circunstâncias relevantes, a recorrente era 'um sujeito passivo agindo nessa qualidade' na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva quando, nas 26 transacções, comprou [os microprocessadores] a vendedores do Reino Unido e os vendeu a compradores de fora do Reino Unido?

b) nas circunstâncias relevantes, a recorrente exerceu uma 'actividade económica' na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva quando, nas 26 transacções, comprou [os microprocessadores] a vendedores do Reino Unido e os vendeu a compradores de fora do Reino Unido?

c) nas circunstâncias relevantes, nas 26 transacções, a compra de [microprocessadores] pela recorrente a vendedores do Reino Unido constituiu uma 'entrega de bens' à recorrente na acepção do artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva?

d) nas circunstâncias relevantes, nas 26 transacções, a venda de [microprocessadores] pela recorrente a compradores de fora do Reino Unido constituiu uma 'entrega de bens' pela recorrente na acepção do artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva?

2) À luz das respostas às questões 1 a) a d), há lugar a considerar-se que foram violados princípios gerais de direito comunitário (designadamente, os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica)?»

27 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 19 de Setembro de 2003, os processos C-354/03 e C-355/03 foram apensos para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

28 Seguidamente, por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 15 de Junho de 2004, esses processos foram apensos ao processo C-484/03 para efeitos da fase oral e do acórdão.

Quanto às primeiras questões

29 Através da sua primeira questão em cada um dos processos, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber, em substância, por um lado, se as operações como as em causa nos processos principais, que não são em si mesmas fraudulentas em relação

ao IVA, mas que pertencem a uma cadeia de entregas em que uma outra operação, anterior ou posterior a estas, é fraudulenta, sem que o operador económico que efectua as primeiras operações o saiba ou possa saber, constituem entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva e, por outro lado, se, em tais circunstâncias, o direito do referido operador económico a deduzir o IVA pago a montante pode ser limitado.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

30 A Optigen e a Fulcrum consideram que, no sistema comum do IVA e à luz das Primeira e Sexta Directivas, o direito de um operador ao reembolso do imposto pago em relação a uma operação deve ser apreciado tendo em conta a operação específica em que o operador foi parte, incluindo os seus motivos para nela participar, e não por referência às operações anteriores ou posteriores de que esse operador não teve nem pôde ter conhecimento, nem por referência aos actos e intenções fraudulentos de outros operadores, cujo envolvimento o referido operador desconhece e de que não teve ou não pôde ter conhecimento.

31 Segundo a Bond House, há que responder afirmativamente à primeira questão colocada no processo C-484/03.

32 O Governo do Reino Unido defende que, no sistema comum do IVA e à luz das Primeira e Sexta Directivas, o direito de um operador ao reembolso do imposto pago relativamente a uma operação deve ser apreciado tendo em conta o conjunto das operações, aí compreendendo as operações posteriores, que formam um circuito de entregas em cadeia do qual faz parte a operação específica, tendo em conta os motivos de outras partes da cadeia que esse operador não conhece e/ou não pode conhecer, e os actos e intenções fraudulentos, a montante ou a jusante da operação

específica, de outras partes da cadeia cujo envolvimento o referido operador desconhece e de que não tem e/ou não pôde ter conhecimento. Todas as operações de um circuito de entregas em cadeia cujo único objectivo seja o de cometer uma fraude ao regime do IVA são, desde logo, totalmente estranhas ao âmbito de aplicação da Sexta Directiva e o facto de algumas dessas operações terem implicado um operador inocente não as torna abrangidas pelo âmbito de aplicação da referida directiva.

33 O Governo checo alega que, uma vez que o objectivo prosseguido por operações como as em causa nos processos principais é ilícito, as mesmas não podem ser consideradas actividades económicas na acepção da Sexta Directiva.

34 Segundo o Governo dinamarquês, por um lado, cabe ao sujeito passivo que pretenda deduzir o IVA ligado à «entrega de um bem» demonstrar que o direito de dispor de mercadorias na qualidade de proprietário foi concretamente transferido para o interessado e, por outro lado, as operações efectuadas em circuito fechado não são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, dado que a pessoa em causa, ao entrar nesse tipo de circuito, não age na qualidade de sujeito passivo.

35 A Comissão das Comunidades Europeias alega que, no sistema comum do IVA e à luz das Primeira e Sexta Directivas, o direito de um operador ao reembolso do IVA pago relativamente a uma operação deve ser apreciado tendo em conta a operação específica em que esse operador foi parte. As operações que este desconhece e os actos ou intenções fraudulentos de outros intervenientes na cadeia de entregas, cujo envolvimento desconhece, não afectam esse direito. Por conseguinte, a exclusão do regime do IVA de uma operação que deve ser considerada uma operação tributável é contrária à Sexta Directiva.

Apreciação do Tribunal de Justiça

36 Antes de mais, há que recordar que a Sexta Directiva estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (v., designadamente, acórdão de 26 de Junho de 2003, MGK-Kraftfahrzeuge--Factoring, C-305/01, Colect., p. I-6729, n.º 38).

37 A este respeito, a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA visando, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, para além das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no interior do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

38 No que respeita, em primeiro lugar, ao conceito de «entregas de bens», o artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva precisa que por entrega de bens se entende a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

39 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que esse conceito inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário (v., designadamente, acórdãos de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colect., p. I-285, n.º 7, e de 21 de Abril de 2005, C-25/03, HE, Colect., p. I-3123, n.º 64).

40 Além disso, segundo o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, é considerado sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

41 O conceito de «actividades económicas» está definido no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva como englobando todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços e, segundo a jurisprudência, inclui todos os estádios da produção, da distribuição e da prestação de serviços (v., designadamente, acórdãos de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem, C-186/89, Colect., p. I-4363, n.º 17, e MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, já referido, n.º 42).

42 Finalmente, quanto ao conceito de «sujeito passivo agindo nessa qualidade», resulta da jurisprudência que um sujeito passivo age nessa qualidade quando realiza operações no âmbito da sua actividade tributável (v., neste sentido, acórdãos de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht, C-291/92, Colect., p. I-2775, n.º 17, e de 29 de Abril de 2004, EDM, C-77/01, Colect., p. I-4295, n.º 66).

43 Como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 26 do acórdão de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Grécia (C-260/98, Colect., p. I-6537), a análise dos conceitos de sujeito passivo e de actividades económicas põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de actividades económicas e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados (v., igualmente, acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 8, bem como, no mesmo sentido, designadamente acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19, e de 27 de Novembro de 2003, Zita Modes, C-497/01, Colect., p. I-14393, n.º 38).

44 Com efeito, essa análise bem como a dos conceitos de entregas de bens e de sujeito passivo agindo nessa qualidade demonstram que estes conceitos, que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva, têm todos um carácter objectivo e que se aplicam independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa.

45 Como o Tribunal declarou no n.º 24 do acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983), uma obrigação por parte da Administração Fiscal de proceder a averiguações tendo em vista apurar a intenção do sujeito passivo seria contrária aos objectivos do sistema comum do IVA de garantir a segurança jurídica e facilitar os actos inerentes à aplicação do imposto através da tomada em consideração, salvo em casos excepcionais, da natureza objectiva da operação em causa.

46 *A fortiori,* seria contrária a esses objectivos a obrigação da Administração Fiscal, para apurar se uma determinada operação constitui uma entrega efectuada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e uma actividade económica, ter em conta a intenção de um operador diferente do sujeito passivo que intervém na mesma cadeia de entregas e/ou a eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo.

47 Como salientou o advogado-geral no n.º 27 das suas conclusões, cada uma das operações tem de ser analisada em si mesma e o carácter de uma determinada operação na cadeia de entregas não pode ser alterado por factos anteriores ou posteriores.

48 No que diz respeito à jurisprudência invocada pelo Governo do Reino Unido segundo a qual 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. (v., designadamente, acórdãos de 8 de Junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, Colect., p. I-4321, n.º 39, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 46), basta verificar que, como o advogado-geral considerou no n.º 35 das suas conclusões, essa jurisprudência diz

respeito à questão da intenção de iniciar e, portanto, de levar a cabo actividades económicas e não ao fim prosseguido por essas actividades.

49 Quanto ao argumento do Governo do Reino Unido respeitante à jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à não sujeição das operações ilícitas ao IVA, convém recordar que, por um lado, essa jurisprudência tem em vista mercadorias que, por força da sua própria natureza e das suas características particulares, não são susceptíveis de ser introduzidas no comércio lícito nem integradas no circuito económico. Por outro lado, resulta de jurisprudência assente que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre as operações lícitas e as operações ilícitas. Daí resulta que a qualificação de um comportamento como censurável não implica, só por si, uma excepção à tributação. Essa excepção só opera em situações específicas em que, por força das características particulares de determinadas mercadorias ou de determinadas prestações, está excluída qualquer concorrência entre um sector económico lícito e um sector ilícito (v., designadamente, acórdãos de 29 de Junho de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Colect., p. I-3971, 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).

50 Ora, é pacífico que não é esse o caso dos microprocessadores em causa nos processos principais.

51 Resulta das considerações precedentes que as operações como as que estão em causa nos processos principais, que não são em si mesmas fraudulentas em relação ao IVA, constituem entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, na medida em que satisfaçam os critérios objectivos em que assentam aqueles conceitos, independentemente da intenção de um operador diferente do sujeito passivo em causa na mesma cadeia de entregas e/ /ou da eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia de entregas, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo.

52 O direito de um sujeito passivo que efectue tais operações a deduzir o IVA pago a montante também não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se inserem essas operações, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao IVA.

53 Com efeito, como o Tribunal de Justiça várias vezes recordou, o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. É exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. (v., designadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18, e Gabalfrisa e o., já referido, n.º 43).

54 A questão de saber se o IVA devido sobre as vendas anteriores ou posteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal é irrelevante para efeitos do direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante (v., neste sentido, despacho de 3 de Março de 2004, Transport Service, C-395/02, Colect., p. I-1991, n.º 26). Resulta de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que, segundo o princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e que resulta dos artigos 2.º da Primeira e Sexta Directivas, o IVA se aplica a cada operação de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (v., designadamente, acórdãos de 8 de Junho de 2000, Midland Bank, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 29, e Zita Modes, já referido, n.º 37).

55 Por conseguinte, há que responder à primeira questão prejudicial em cada um dos processos que as operações, como as que estão em causa nos processos principais, que não são em si mesmas fraudulentas em relação ao IVA, constituem entregas de

bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, na medida em que satisfaçam os critérios objectivos em que assentam aqueles conceitos, independentemente da intenção de um operador diferente do sujeito passivo em causa na mesma cadeia de entregas e/ou da eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia de entregas, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo. O direito de um sujeito passivo que efectue tais operações a deduzir o IVA pago a montante não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se inserem essas operações, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao IVA.

Quanto às segundas questões

56 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão em cada um dos processos, não há que responder à segunda questão em cada um dos mesmos.

Quanto às despesas

57 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

As operações, como as que estão em causa nos processos principais, que não são em si mesmas fraudulentas em relação ao imposto sobre o valor acrescentado, constituem entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1, 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, alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, na medida em que satisfaçam os critérios objectivos em que assentam aqueles conceitos, independentemente da intenção de um operador diferente do sujeito passivo em causa na mesma cadeia de entregas e/ou da eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia de entregas, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo. O direito de um sujeito passivo que efectue tais operações a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se inserem essas operações, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas