Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

20 de maio de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 205.º — Pessoas devedoras do IVA para com o Fisco — Responsabilidade solidária do destinatário de uma entrega tributável que exerceu o seu direito à dedução de IVA sabendo que o devedor desse imposto não pagaria este último — Obrigação de tal destinatário de pagar o IVA não liquidado por esse devedor e os juros de mora devidos pela falta de pagamento do referido imposto por este último»

No processo C-4/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária), por Decisão de 16 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de janeiro de 2020, no processo

«ALTI» OOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (relator) e N. Jääskinen, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por G. Arnaudov,

– em representação do Governo búlgaro, por L. Zaharieva e E. Petranova, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e Y. Marinova, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 14 de janeiro de 2021,

* Língua do processo: búlgaro.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; retificação no JO 2018, L 329, p. 53).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «ALTI» OOD ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e Processos em Matéria de Fiscalidade e de Segurança Social» para a cidade de Plovdiv da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas, Bulgária) (a seguir «diretor») a respeito da responsabilidade solidária da ALTI para efeitos do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) acrescido de juros de mora.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 193.º da Diretiva 2006/112 enuncia:

«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-B e 202.º»

4 Os artigos 194.º a 200.º e 202.º a 204.º dessa diretiva dispõem, em substância, que pessoas diversas do sujeito passivo que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis podem ou devem ser consideradas devedoras do IVA.

5 O artigo 205.º da referida diretiva prevê:

«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.»

Direito búlgaro

6 Sob a epígrafe «Responsabilidade da pessoa em caso de abuso», o artigo 177.º do Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Lei relativa ao IVA»), enuncia:

«(1) A pessoa registada destinatária de uma entrega tributável deve responder pelo imposto devido e não pago por outra pessoa registada, se tiver exercido o direito à dedução do IVA a montante, direta ou indiretamente conexo com o IVA devido e não pago.

(2) Verifica-se a responsabilidade a que se refere o n.º 1 se a pessoa registada sabia ou devia saber que esse imposto não ia ser pago, e a autoridade de fiscalização o tiver provado, nos termos previstos nos artigos 117.º a 120.º do Danachno — osiguritelen protsesualen kodeks (Código de Processo Tributário e da Segurança Social).

(3) Para efeitos do n.º 2, considera-se que a pessoa devia saber que o referido imposto não ia ser pago, quando se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:

1. o imposto devido, na aceção do n.º 1, não foi efetivamente pago, por um período de tributação, por um qualquer fornecedor a montante, no âmbito de uma operação tributável que tenha por objeto o mesmo bem ou o mesmo serviço, sob forma idêntica, alterada ou transformada;

2. a operação tributável é fictícia, contorna a lei ou o preço dessa operação afasta-se significativamente do preço de mercado.

(4) A responsabilidade decorrente do n.º 1 não está conexa com a obtenção de um benefício determinado devido à falta de pagamento do imposto devido.

(5) Nas condições previstas nos n.os 2 e 3, também é responsável o fornecedor a montante do sujeito passivo devedor do imposto não pago.

(6) Nos casos a que se referem os n.os 1 e 2, é responsável o sujeito passivo destinatário direto da entrega relativamente à qual não foi pago o imposto devido e, se a cobrança do imposto não for possível, pode ser responsabilizado qualquer dos destinatários a jusante na cadeia de entregas.

(7) O n.º 6 aplica-se também, *mutatis mutandis*, aos fornecedores a montante.»

7 O artigo 14.º do Código de Processo Tributário e da Segurança Social (DV n.º 105, de 29 de dezembro de 2005) prevê:

«Os devedores são as pessoas singulares e coletivas que

1. são devedoras dos impostos ou das contribuições para a segurança social obrigatórias;

2. são obrigadas a cobrar e a pagar impostos ou contribuições para a segurança social obrigatórias;

3. respondam pela dívida das pessoas referidas nos n.os 1 e 2.»

8 O artigo 16.º desse código dispõe:

«(1) A pessoa devedora referida no artigo 14.º, ponto 3, é uma pessoa que, nos casos previstos na lei, tem a obrigação de pagar o [IVA] ou a contribuição para a segurança social obrigatória do devedor desse imposto ou contribuição ou de uma pessoa obrigada a cobrar e a pagar impostos ou contribuições para a segurança social obrigatórias que não tenham sido pagos no prazo previsto.

(2) As pessoas devedoras referidas no artigo 14.º, ponto 3, ficam sujeitas às regras que determinam os direitos e as obrigações de um sujeito de direito nos processos na aceção do presente código.

(3) A responsabilidade do devedor referido no artigo 14.º, ponto 3, inclui os impostos e as contribuições para a segurança social obrigatórias, os juros e as despesas de cobrança.»

9 O artigo 121.º do Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Lei relativa às Obrigações e aos Contratos) (DV n.º 275, de 22 de novembro de 1950) tem a seguinte redação:

«Salvo nos casos previstos na lei, a responsabilidade solidária entre dois ou vários devedores só surge quando tiver sido acordada.»

10 O artigo 122.º dessa lei enuncia:

«O credor pode exigir ao devedor solidário da sua escolha o cumprimento de qualquer crédito.

As ações intentadas contra um dos devedores solidários não prejudicam o direito do credor perante os outros devedores.»

11 O artigo 126.º da referida lei prevê:

«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 que fosse inicialmente devido.

A mora de um devedor solidário não produz efeitos em relação aos restantes devedores.»

12 O artigo 1.º do Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Lei relativa aos Juros sobre os Impostos, Taxas e Outros Créditos Similares do Estado) (DV n.º 91, de 12 de novembro de 1957) dispõe:

«Está sujeita a juros calculados à taxa legal a cobrança de impostos, de taxas, de deduções de lucros, de contribuições para o orçamento e de outros créditos do Estado de natureza semelhante, que sejam ou não objeto de retenção, que não tenham sido pagos nos prazos previstos para um pagamento voluntário.

Está sujeita aos mesmos juros a cobrança dos prémios de seguro obrigatório de bens [que não tenham sido pagos] no prazo previsto para um pagamento voluntário.

Não são devidos juros sobre os juros nem juros sobre as coimas.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 A ALTI é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito búlgaro. Em 2014, adquiriu à «FOTOMAG» EOOD, uma sociedade unipessoal de responsabilidade limitada de direito búlgaro, uma ceifeira-debulhadora, um trator e uma carroça (a seguir «material agrícola»), que tinham sido objeto de uma aquisição intracomunitária pela FOTOMAG a uma sociedade estabelecida no Reino Unido. As entregas do material agrícola à ALTI levaram à emissão pela FOTOMAG de três faturas que mencionam, cada uma, o IVA. Após ter pagado essas faturas, a ALTI exerceu o seu direito à dedução do IVA e mencionou as deduções em causa nas declarações de impostos relativas aos períodos de tributação dos meses de abril e junho de 2014.

14 Tendo a FOTOMAG sido objeto de um procedimento de retificação fiscal, as autoridades fiscais búlgaras declararam, através de um aviso de liquidação retificativo de 27 de junho de 2016, que esta sociedade não tinha efetuado o pagamento da quase totalidade do IVA declarado a título das aquisições intracomunitárias e calculado sobre as faturas dirigidas à ALTI.

15 No âmbito de um procedimento de retificação fiscal instaurado contra a ALTI, essas autoridades fiscais verificaram que a ALTI e a FOTOMAG tinham encarregado uma única e mesma pessoa da sua contabilidade, da gestão das respetivas contas bancárias e da apresentação das respetivas declarações de IVA, que a aquisição do material agrícola pela FOTOMAG tinha sido financiada através de uma sociedade terceira cujos sócios eram os gerentes da FOTOMAG e da ALTI e que o transporte da ceifeira-debulhadora a partir do Reino Unido tinha sido organizado por um gerente e representante da ALTI por intermédio de outra sociedade. Essas conclusões levaram as referidas autoridades fiscais a

concluírem que a ALTI tinha organizado ela própria a aquisição do material agrícola pela FOTOMAG por intermédio de uma aquisição intracomunitária para aplicar indevidamente o IVA e que a ALTI sabia que a FOTOMAG não pagaria o IVA das três faturas em causa. As mesmas autoridades fiscais consideraram ademais que, uma vez que a operação entre a FOTOMAG e a ALTI visava contornar a lei, na aceção do artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, da Lei relativa ao IVA, a ALTI devia saber que o IVA não ia ser pago pela FOTOMAG, na aceção dessa disposição.

16 Nessas circunstâncias, as autoridades fiscais búlgaras declararam, num aviso de liquidação retificativo de 23 de fevereiro de 2018 dirigido à ALTI e corrigido por um aviso de liquidação retificativo de 6 de março de 2018, a responsabilidade solidária desta sociedade, em aplicação do artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, da Lei relativa ao IVA no que respeita ao IVA não pago pela FOTOMAG.

17 A ALTI interpôs recurso administrativo para o diretor, sustentando, nomeadamente, que faltava o elemento subjetivo exigido no artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, da Lei relativa ao IVA, a saber, o facto de a ALTI dever saber que o IVA não seria pago pela FOTOMAG.

18 Tendo esse recurso administrativo sido considerado improcedente pelo diretor, a ALTI recorreu para o Administrativen sad — Plovdiv (Tribunal Administrativo de Plovdiv, Bulgária). Por Sentença de 22 de março de 2019, esse órgão jurisdicional negou provimento ao recurso da ALTI contra o aviso de liquidação retificativo.

19 O Administrativen sad — Plovdiv (Tribunal Administrativo de Plovdiv) considerou que resultava dos elementos recolhidos no decurso do processo que a ALTI devia saber que a FOTOMAG não cumpriria a sua obrigação de pagar o IVA. A esse respeito, esse órgão jurisdicional observou, nomeadamente, que as relações entre a ALTI e a FOTOMAG excediam, na realidade, o quadro de relações comerciais habituais, que a FOTOMAG nunca tinha exercido atividades relacionadas com a venda de material agrícola e não tinha nenhuma experiência nesse domínio, que o diretor-executivo e o acionista da sociedade terceira que tinha emprestado fundos à FOTOMAG para a aquisição do material agrícola eram, respetivamente, o gerente da ALTI e o da FOTOMAG, bem como que uma única e mesma pessoa tinha efetuado as transferências bancárias entre a ALTI, a FOTOMAG e essa sociedade terceira, tinha tratado da contabilidade da ALTI, da FOTOMAG e da sociedade que negociara o transporte do material agrícola do Reino Unido e tinha entregado as declarações fiscais da ALTI e da FOTOMAG. O referido órgão jurisdicional concluiu daí que as relações entre a ALTI e a FOTOMAG tinham por objetivo contornar a lei e que, em aplicação das disposições conjugadas do artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, da Lei relativa ao IVA e do artigo 16.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário e da Segurança Social, a ALTI estava obrigada ao pagamento não apenas do próprio imposto mas também dos juros de mora devidos pela falta de pagamento desse imposto pelo devedor.

20 A ALTI impugna a decisão do Administrativen sad — Plovdiv (Tribunal Administrativo de Plovdiv) no Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo, Bulgária).

21 No âmbito do seu recurso, a ALTI alega nomeadamente que, embora, ao abrigo da jurisprudência dos órgãos jurisdicionais búlgaros, possa existir responsabilidade do destinatário de uma entrega tributável, com base no artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, da Lei relativa ao IVA, quando esse destinatário exerceu o seu direito a dedução relativamente ao imposto devido e não pago pelo seu fornecedor, essa responsabilidade não inclui os juros de mora devidos pela falta de pagamento desse imposto pelo devedor.

22 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, por força do artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, da Lei relativa ao IVA, o destinatário de uma entrega tributável deve responder pelo imposto devido e não pago por outra pessoa quando tiver exercido o direito à dedução do IVA a montante, direta ou indiretamente conexo com o IVA devido e não pago, sendo essa responsabilidade solidária aplicada quando o

destinatário sabia ou devia saber que o referido imposto não seria pago. Esta disposição está em conformidade com o artigo 205.º da Diretiva 2006/112, como resulta, nomeadamente, do Acórdão de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o. (C-384/04, EU:C:2006:309).

23 Ao determinar o alcance dessa responsabilidade solidária, o legislador búlgaro não enunciou explicitamente, no entanto, no artigo 177.º da Lei relativa ao IVA, que o destinatário da entrega era devedor não só do imposto não pago mas também dos juros de mora devidos a contar da exigibilidade desse imposto. O órgão jurisdicional de reenvio indica que essa obrigação pode, no entanto, decorrer do artigo 16.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário e da Segurança Social, mesmo que tenham sido proferidos acórdãos contraditórios a esse respeito pelo Supremo Tribunal Administrativo búlgaro. Nesse contexto, o órgão jurisdicional de reenvio explica que se interroga sobre a questão de saber se o artigo 205.º da Diretiva 2006/112 e o princípio da proporcionalidade se opõem ou não à inclusão no regime de responsabilidade solidária em causa dos juros de mora devidos pela falta de pagamento do referido imposto pelo devedor e, portanto, a uma regulamentação nacional como a do artigo 16.º, n.º 3, desse código.

24 Nessas condições, o Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem o artigo 205.º da Diretiva [2006/112] 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 [2006/112] 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 [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?»

Quanto às questões prejudiciais

25 Com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 205.º da Diretiva 2006/112, lido à luz do princípio da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional por força da qual a pessoa designada como solidariamente responsável, na aceção desse artigo, é obrigada a pagar, além do montante do IVA não pago pelo devedor desse imposto, os juros de mora devidos pelo devedor sobre esse montante.

26 A esse respeito, há que salientar que, nos termos do artigo 205.º da Diretiva 2006/112, nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º e 202.º a 204.º dessa diretiva, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do devedor seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.

27 Os artigos 193.º a 200.º e 202.º a 204.º da Diretiva 2006/112 determinam as pessoas devedoras do IVA, em conformidade com o objeto da secção 1 do capítulo 1 do título XI dessa diretiva, intitulada «Devedores do imposto perante o Fisco». Embora o artigo 193.º da referida diretiva preveja, como regra de base, que o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, a redação desse artigo precisa que outras pessoas podem ou devem ser devedoras desse imposto nas situações previstas nos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º da mesma diretiva.

28 Resulta do contexto formado pelos artigos 193.º a 205.º da Diretiva 2006/112 que o artigo 205.º dessa diretiva se inscreve num conjunto de disposições que visam identificar o devedor do IVA em função de diversas situações. Ao fazê-lo, essas disposições têm por objetivo assegurar ao Fisco uma cobrança eficaz do IVA à pessoa mais adequada à luz da situação em causa, particularmente quando as partes no contrato não estão situadas no mesmo Estado-Membro ou quando a transação sujeita a IVA incide sobre operações cuja especificidade exige a identificação de uma pessoa diversa da referida no artigo 193.º dessa diretiva.

29 Por conseguinte, o artigo 205.º da Diretiva 2006/112 permite, em princípio, que os Estados-Membros adotem, com vista à cobrança eficaz do IVA, medidas por força das quais uma pessoa diversa da que normalmente é devedora desse imposto por força dos artigos 193.º a 200.º e 202.º a 204.º dessa diretiva é solidariamente responsável pelo pagamento do referido imposto.

30 Essa interpretação é, por outro lado, corroborada pelo Acórdão de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, n.º 19 e jurisprudência referida), relativo à interpretação do artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001 (JO 2002, L 15, p. 24), disposição que era equivalente à do artigo 205.º da Diretiva 2006/112.

31 No entanto, uma vez que o artigo 205.º da Diretiva 2006/112 não precisa as pessoas que os Estados-Membros podem designar como devedoras solidárias nem as situações em que tal designação pode ser efetuada, cabe aos Estados-Membros determinar as condições e modalidades de aplicação da responsabilidade solidária prevista nesse artigo.

32 A este respeito, importa recordar que, no exercício de tal poder, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, nomeadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade (Acórdão de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, n.º 20 e jurisprudência referida).

33 No que respeita mais concretamente ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já decidiu 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, prejudiquem o menos possível os objetivos e os princípios decorrentes da legislação da União em causa. Assim, embora seja legítimo que os Estados-Membros adotem medidas que se destinem a preservar o mais eficazmente possível os direitos do Fisco, essas medidas não devem exceder o necessário para alcançar essa finalidade (Acórdão de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, n.ºs 21 e 22 e jurisprudência referida).

34 Nestas condições, o exercício da faculdade de que dispõem os Estados-Membros de designarem um devedor solidário diverso do devedor do imposto para efeitos de assegurar uma cobrança eficaz deste último deve ser justificado pela relação factual e/ou jurídica existente entre as duas pessoas em causa à luz dos princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade. Em particular, cabe aos Estados-Membros precisar as circunstâncias particulares em que uma pessoa como o destinatário de uma operação tributável deve ser solidariamente responsável pelo pagamento do imposto devido pelo seu cocontratante, quando a referida pessoa o liquidou ao pagar o preço da operação.

35 Neste contexto, importa recordar que o combate à fraude, à evasão fiscal e a potenciais abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela legislação da União relativa ao sistema comum do IVA e que o princípio da proibição do abuso de direito conduz a proibir as montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, efetuadas com o único fim de obter uma vantagem fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 46).

36 O Tribunal de Justiça declarou, assim, que o artigo 205.º da Diretiva 2006/112 permite a um Estado-Membro considerar uma pessoa solidariamente devedora do IVA, quando, no momento da operação efetuada a seu favor, essa pessoa sabia ou devia saber que o imposto devido sobre essa operação ou uma operação anterior ou posterior iria ficar por pagar, e basear-se em presunções a este propósito, desde que essas presunções não sejam formuladas de tal modo que, na prática, se torne impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo ilidi-las mediante prova em contrário e que um sistema de responsabilidade objetiva, que ultrapassa o que é necessário para preservar os direitos do Fisco, seja instituído deste modo. Com efeito, os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas para garantir que as suas operações não fazem parte de uma cadeia abusiva ou fraudulenta devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de ser solidariamente responsáveis pelo pagamento desse imposto devido por outro sujeito passivo (v., neste mesmo sentido, Acórdão de 11 de maio de 2006, Federation of Technological Industries e o., C-384/04, EU:C:2006:309, n.ºs 32 e 33 e jurisprudência referida).

37 O Tribunal de Justiça declarou igualmente que o facto de uma 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 num abuso ou numa fraude constituem elementos a ter em consideração para determinar a possibilidade de obrigar esta pessoa a pagar solidariamente o IVA devido (v., neste sentido, Acórdão de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, n.º 26 e jurisprudência referida).

38 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o artigo 177.º da Lei relativa ao IVA, sob a epígrafe «Responsabilidade da pessoa em caso de abuso», prevê, no seu n.º 2, que uma pessoa deve ser considerada solidariamente responsável pelo pagamento do imposto devido quando exerceu o seu direito a dedução mesmo sabendo ou devendo saber que o devedor não tinha a intenção de pagar o imposto, devendo a autoridade de controlo fazer prova de que esses elementos estão reunidos. Resulta igualmente da decisão de reenvio que o artigo 177.º, n.º 3, ponto 2, dessa lei dispõe que, para se poder presumir que a pessoa em causa devia saber que o devedor não tinha a intenção de pagar o imposto devido, é necessário não só que esse imposto não tenha efetivamente sido pago por nenhum dos fornecedores a montante mas também que a operação tributável seja fictícia, que contorne a lei ou que o seu preço se afaste significativamente do preço de mercado.

39 Ora, resulta tanto da decisão de reenvio como das observações escritas do Governo búlgaro que essa presunção é ilidível. Por outro lado, não resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil ilidir essa presunção. No entanto, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a pessoa em causa tem a faculdade de, para esse efeito, demonstrar a sua boa-fé.

40 Nestas condições, importa considerar que, como indica o órgão jurisdicional de reenvio, uma disposição como a do artigo 177.º da Lei relativa ao IVA cumpre as exigências relativas à aplicação do artigo 205.º da Diretiva 2006/112, conforme recordadas nos n.ºs 36 e 37 do presente acórdão.

41 O órgão jurisdicional de reenvio expõe, no entanto, que, embora o artigo 177.º da Lei relativa ao IVA só permita considerar as pessoas referidas nesse artigo solidariamente responsáveis apenas pelo pagamento do IVA, essas pessoas podem igualmente ser responsáveis, por força do artigo 16.º, n.º 3, do Código de Processo Tributário e da Segurança Social, pelo pagamento dos juros de mora devidos pela falta de pagamento desse imposto pelo devedor.

42 A este respeito, há que salientar que, embora, segundo a redação do artigo 205.º da Diretiva 2006/112, a responsabilidade solidária prevista nesse artigo apenas diga respeito ao pagamento do IVA, essa redação não exclui que os Estados-Membros possam imputar ao devedor solidário todos os elementos relativos a esse imposto, como os juros de mora devidos pela falta de pagamento do referido imposto pelo devedor deste último. No entanto, importa precisar que os Estados-Membros só podem alargar o regime de responsabilidade solidária de forma que este englobe esses elementos se tal extensão for justificada à luz dos objetivos prosseguidos pelo artigo 205.º da Diretiva 2006/112 e estiver em conformidade, como recordado no n.º 32 do presente acórdão, com os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

43 A este respeito, há que considerar que, uma vez que uma regra de direito nacional que impõe ao devedor solidário o pagamento dos juros de mora relativos à dívida principal permite combater os abusos em matéria de IVA, a mesma contribui para a realização do objetivo de assegurar ao Fisco uma cobrança eficaz do IVA, prosseguido pelo artigo 205.º da Diretiva 2006/112. Além disso, uma vez que a aplicação de tal regra pressupõe que seja demonstrado que o cocontratante do devedor do imposto devido sabia ou devia saber que este último não pagaria esse imposto, exercendo ele próprio o seu direito a dedução, a obrigação desse cocontratante, que se considera ter, em resultado da sua participação voluntária num abuso em matéria de IVA, subscrito, desde o início, a intenção ilegal desse devedor de não pagar o referido imposto, de responder pelos efeitos relativos ao atraso do pagamento do mesmo, pelo qual também é parcialmente responsável, afigura-se simultaneamente proporcional e em conformidade com o princípio da segurança jurídica.

44 Tal abordagem está, além disso, em conformidade com o objetivo subjacente ao artigo 205.º da Diretiva 2006/112, como descrito nos n.os 28 e 29 do presente acórdão, que consiste em permitir aos Estados-Membros assegurarem ao Fisco uma cobrança eficaz do IVA à pessoa mais adequada à luz da situação em causa. Ora, no caso de um abuso em matéria de IVA como o contemplado pela regulamentação nacional em causa no processo principal, o Fisco deve ter a possibilidade de recuperar, para efeitos de eficácia, o imposto devido e todos os elementos com ele relacionados de cada um dos cocontratantes que tenham participado nesse abuso.

45 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 205.º da Diretiva 2006/112, lido à luz do princípio da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional por força da qual a pessoa considerada solidariamente responsável, na aceção desse artigo, deve pagar, além do montante do IVA não pago pelo devedor desse imposto, os juros de mora devidos por esse devedor sobre esse montante, quando se demonstre que, ao exercer ela própria o seu direito a dedução, essa pessoa sabia ou devia saber que o referido devedor não pagaria o referido imposto.

Quanto às despesas

46 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido à luz do princípio da proporcionalidade, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional por força da qual a pessoa considerada solidariamente responsável, na aceção desse artigo, deve pagar, além do montante do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) não pago

pelo devedor desse imposto, os juros de mora devidos por esse devedor sobre esse montante, quando se demonstre que, ao exercer ela própria o seu direito a dedução, essa pessoa sabia ou devia saber que o referido devedor não pagaria o referido imposto.

Assinaturas