

# O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a fraude carrossel em IVA

O n.º 4 do artigo 19.º do CIVA é neste momento indirectamente questionado pelo acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 12 de Janeiro de 2006. Os fundamentos da decisão parecem implicar que o Executivo português seja obrigado a repensar o mecanismo previsto naquele ponto.

Por António Carlos dos Santos



António Carlos dos Santos  
• Professor Auxiliar Convidado do ISEG

A fraude carrossel é uma das formas de fraude mais perniciosas a que o IVA está exposto, em particular nas exportações ou nas transacções intracomunitárias de bens. Neste caso, ela traduz-se na existência de uma cadeia de “empresas” que, supostamente, realizam transacções entre si, dedicando-se uma à prática de operações disfarçadas de transmissões para o exterior. Dado beneficiar de uma isenção completa, esta empresa não liquida IVA nessas transmissões de bens, mas deduz o IVA suportado nas supostas aquisições de bens e/ou serviços, podendo encontrar-se, ilegítimamente, em permanente situação de crédito de imposto perante o Estado<sup>(1)</sup>. A cadeia pode abranger vários sujeitos passivos com níveis de envolvimento no esquema muito diversos, misturando empresas com verdadeira actividade económica, incluindo o puro desconhecimento da existência da fraude carrossel e empresas sem real actividade económica (meras fábricas de facturas falsas), que realizam operações fictícias.

Face a este problema, é natural que os Estados procurem mecanismos capazes de combater, com eficácia, a fraude carrossel. Ponto é que o façam com salvaguarda dos direitos dos contribuintes e do direito comunitário. Foi esse combate que invocou o an-

terior Governo português para, na Lei do OE para 2005 introduzir, de forma algo apressada, alterações no Código do IVA (CIVA), exactamente com esse propósito<sup>(2)</sup>. Uma dessas alterações foi a criação de um novo artigo 72.º- A que instituiu um mecanismo de responsabilidade solidária pelo pagamento de imposto relativamente aos sujeitos passivos intervenientes numa cadeia de operações sem entrega de IVA nos cofres de Estado<sup>(3)</sup>.

Acresce que, num novo n.º 4 aditado ao art. 72.º do CIVA, se estipulou que «nos casos em que o imposto resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante de factura ou documento equivalente, o adquirente dos bens ou serviços que seja um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, agindo como tal, e ainda que isento do imposto, é solidariamente responsável, pelo pagamento do imposto, com o sujeito passivo que, na factura ou documento equivalente, figura como fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.»

E, segundo o novo n.º 5, aditado ao mesmo artigo, esta responsabilidade solidária «é aplicável ainda que o adquirente dos bens ou serviços prove ter pago a totalidade ou parte do imposto ao sujeito passivo que na factura ou documento equivalente figura co-

mo fornecedor dos bens ou prestador dos serviços.»

Finalmente, num outro dispositivo, o n.º 4 do art. 19.º do CIVA, determina-se que não poderá «deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado quando o sujeito passivo *tenha ou devesse ter conhecimento* de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.»

### O caso dos microprocessadores

É apenas este último dispositivo (o do n.º 4 do art. 19.º do CIVA) que é neste momento indirectamente questionado pelo acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 12 de Janeiro de 2006, proferido, em recurso a título prejudicial, nos processos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 que opôs às autoridades tributárias britânicas (*Commissioners of Customs & Excise*) as empresas Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. e Bond House Systems Ltd., cuja actividade consistia, principalmente, em comprar microprocessadores a sociedades estabelecidas no Reino Unido e em revendê-los a clientes estabelecidos noutro Estado membro <sup>(4)</sup>.

Em causa estava o indeferimento dos pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago sobre a aquisição, no Reino Unido, de microprocessadores seguidamente transmitidos para outro Estado membro. As operações em causa inseriam-se em cadeias de transmissões 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 as autoridades britânicas, constituíam situações de fraude em carrossel <sup>(5)</sup>.

As empresas em causa recorreram da decisão da administração para os tribunais especiais de Londres e Manchester, tendo a

questão subido, em recurso, até à High Court of Justice (England & Wales) <sup>(6)</sup>.

Nos processos relativos à Optigen e à Fulcrum, este Tribunal deu como provados e 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.

Por sua vez, no processo relativo à Bond House, a High Court salientou como consensuais os seguintes factos: 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 por ela efectuadas 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 Tribunal de 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.

Perante estes factos, os juizes da High Court of Justice (England & Wales) reenviaram ao TJCE as seguintes duas questões, a título de decisão prejudicial: (7)

Nos processos relativos à Optigen e à Fulcrum:

- 1.<sup>a</sup>) «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: (8)
- 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.<sup>a</sup>) «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 da Bond House:

- «1.<sup>a</sup>) Atendendo aos princípios gerais de direito comunitário (designadamente os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica) e ao disposto no artigo 28.º do Tratado 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.º, n.º 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.º, n.º 1, da Sexta Directiva?»
- 2.<sup>a</sup>) «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)?»

O TJCE interpretou a primeira questão em cada um destes processos do seguinte modo: «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

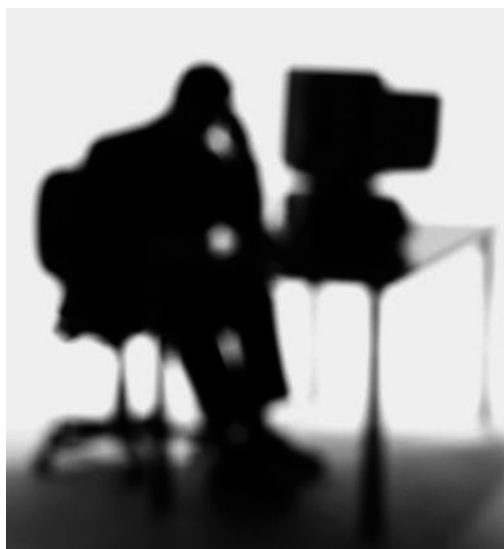
**O TJCE, invocando a sua interpretação em casos anteriormente apreciados, começa por salientar que o sistema comum de IVA está baseado numa definição uniforme das operações tributáveis e que a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA**

económico *a deduzir o IVA* pago a montante *pode ser limitado.*»

Sobre estas questões intervieram no processo vários interessados. Saliente-se a posição do Governo do Reino Unido e a Comissão. O primeiro defendia que, no sistema comum do IVA, «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 (...)» «Todas as operações de um circuito de entregas em cadeia cujo único objectivo seja o de cometer uma fraude ao regime do IVA seriam, 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.» Por sua vez, a Comissão alegava que «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.»

### O entendimento do TJCE

A apreciação do TJCE pode ser sintetizada do seguinte modo: o TJCE, invocando a sua interpretação em casos anteriormente apreciados, começa por salientar que o sistema comum de IVA está baseado numa definição uniforme das operações tributáveis e que a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA. Assim, por «entregas de bens» entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário<sup>(9)</sup>. Além disso, é considerado sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, independentemente do



fim ou do resultado dessa actividade. O conceito de “actividades económicas” engloba 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. Finalmente, um sujeito passivo age nessa qualidade quando realiza operações no âmbito da sua actividade tributável.

A análise de todos estes conceitos evidencia 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. Os conceitos que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva têm todos um carácter objectivo aplicando-se independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa.

Como o Tribunal declarou anteriormente, 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<sup>(10)</sup>. *A fortiori* seria contrária a esses objectivos a obrigação da Administração Fiscal, para apurar se uma determinada operação constitui uma entrega efectua-

## As operações 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 da Sexta Directiva

da 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.

Assim, as operações 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 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. Ora, 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.

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 <sup>(11)</sup>.

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 <sup>(12)</sup>. Resulta de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que 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 <sup>(13)</sup>.

A resposta à primeira questão de cada um dos processos em causa mostrou-se suficiente para a resolução do caso pelo TJCE, nos seguintes termos:

«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 (...), 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 <sup>(14)</sup>. 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» <sup>(15)</sup>.

Aparentemente as conclusões do acórdão não brigam com o disposto no novo n.º 4 do art. 19.º do CIVA. Mas uma leitura mais atenta obriga, porventura, a duvidar desta conclusão.

Assim, o acórdão reafirma a noção muito ampla de actividade económica (não exigindo para o facto a existência de adequada estrutura empresarial) e o carácter nuclear

do direito à dedução que, por um lado, deve ser aferido em função de cada operação tributável em si mesma e não em função da cadeia em que este acto está inserido e, por outro, apenas poderá ser limitado em casos muito excepcionais previstos no direito comunitário. Acresce que o acórdão funda-se na ideia – já afirmada em anterior jurisprudência – que a existência de uma obrigação da Administração Fiscal proceder a averiguações tendo em vista apurar a intenção do sujeito passivo é contrária à lógica do sistema do IVA, bem como na irrelevância do facto de o IVA, cobrado a montante ou a juzante das operações em causa, não ter entrado nos cofres do Estado. Infelizmente o acórdão não abordou a questão suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio da eventual aplicação dos princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica. Mas os fundamentos da decisão parecem implicar que o Executivo português seja obrigado a repensar o mecanismo previsto no n.º 4 do artigo 19.º do CIVA. ★

(Texto recebido pela CTOC em Janeiro de 2006)

(1) Sobre o tema, vide o texto de Clotilde Celorico Palma, “OE 2005 – Combate à fraude carrossel em IVA”, publicado na Revista TOC n.º 59, de Fevereiro de 2005.

(2) Numa matéria melindrosa e complexa como esta que figurava como autorização legislativa na proposta de Orçamento do Estado, estranha-se, como referia C. C. Palma (*ibidem*) que ela «tenha sido, subitamente, transformada em lei directa na versão final do Orçamento», sem a maturação suficiente.

(3) O novo art. 74.º-A diz o seguinte: «1. Nas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente são também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços, desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias. 2 – O disposto no número anterior é aplicável às transmissões de bens e prestações de serviços a definir por despacho do Ministro das Finanças e da Administração Pública, quando estejam em causa operações relacionadas com actividade em que as práticas descritas no n.º 1 ocorram de forma reiterada. 3 – Para efeitos do disposto neste artigo, presume-se que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto relativo às transmissões de bens ou prestações dos serviços re-

feridos no número anterior não foi ou não venha a ser integralmente entregue nos cofres do Estado, sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência ou seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores de circuito económico. 4 - A presunção referida no número anterior é ilidida se for demonstrado que o preço praticado, numa das fases do circuito económico, se deveu a circunstâncias não relacionadas com a intenção de não pagamento do imposto.» O âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 72.º -A foi clarificado através do Despacho n.º 14839/2005, de 7 de Julho, segundo o qual em relação às operações cuja exigibilidade do IVA ocorre a partir daquela data, a medida de responsabilidade solidária acima referida seria aplicável, numa primeira fase, apenas aos sujeitos passivos que realizem operações relacionadas com certos bens, nos quais a prática da fraude no IVA é reconhecida como um problema significativo, como é o caso de computadores e qualquer outro equipamento, incluindo componentes, acessórios e *software*, fabricados ou adaptados para uso em conexão com computadores ou sistemas de computadores, telefones e qualquer outro equipamento, incluindo componentes e acessórios, fabricados ou adaptados para uso em conexão com telefones ou telecomunicações, veículos automóveis e desperdícios e sucatas.

(4) Com efeito, o acórdão não se pronuncia sobre o mecanismo da «responsabilidade solidária», mas tão somente sobre o mecanismo do “direito à dedução”. No entanto, está em curso no TJCE um outro processo sobre a questão da responsabilidade solidária. Cf., a propósito do actual acórdão, o artigo de Vitor Costa, «Administração Fiscal perde “armas” no combate contra fraude em carrossel», *Diário de Notícias, Supl. Economia*, de 18 de Janeiro de 2005.

(5) Segundo as autoridades britânicas, o esquema era o seguinte: «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 (sic) 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.

(6) Por decisão de 23 de Maio de 2003, o Tribunal especial de Londres negou provimento aos recursos interpostos pela Optigen e pela Fulcrum, 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. Por sua vez, em decisão de Abril/Maio de 2003, o Tribunal de Manchester, entendeu que 26 das 27 aquisições em causa no processo principal da Bond House *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.

(7) Sobre as questões a título prejudicial, cf. o art. 234.º do Tratado de Roma.

(8) Recorde-se que o artigo 2.º da Primeira Directiva do IVA (Directiva n.º 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967) 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 estágio do comércio a

retalho, inclusive.» A Sexta Directiva é a Directiva n.º 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 por várias directivas, entre as quais, a Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995.

(9) Enquanto a Sexta Directiva fala de «entregas de bens», o Código do IVA, para designar a mesma realidade fala de «transmissões de bens.»

(10) Cf. o n.º 24 do acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. 1983).

(11) Cf. , designadamente, os Acórdãos de 6 de Julho de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18, e *Gabalfria e al.*, de 21 de Março de 2000, C-110/98 a C-147/98. Colect., I-1577, n.º 43.

(12) Ver, neste sentido, despacho de 3 de Março de 2004, *Transport Service*, C-395/02, Colect., p. I-1991, n.º 26).

(13) Ver, designadamente, os Acórdãos de 8 de Junho de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 29, e *Zita Modes*, de 27 de Novembro de 2003, C-497/01, Colect., p. I-14393, n.º 37.

(14) 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. 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. Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva, por «entrega de um bem» entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.»

(15) O artigo 17.º, 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.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas transacções tivessem sido realizadas no território do país; [...]»